

La Question de l'évaluation de la Propriété Foncière

DANS

l'Impôt sur les Mutations par décès

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mardi 3 Novembre 1908, à 8 h. 1/2

PAR

Paul COLOMBANI

Receveur de l'Enregistrement et des Domaines, à Lauzès (Lot)

Président : M. ALGLAVE, professeur,

Suffragants { *MM. WEISS, professeur*
WAHL, agrégé

PARIS V°

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1908

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

La Question de l'évaluation de la Propriété Foncière

DANS

l'Impôt sur les Mutations par décès

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mardi 3 Novembre 1908, à 8 h. 1/2

PAR

Paul COLOMBANI

Receveur de l'Enregistrement et des Domaines, à Lauzès (Lot)

Président : M. ALGLAVE, professeur,
Suffragants { MM. WEISS, professeur
WAHL, agrégé

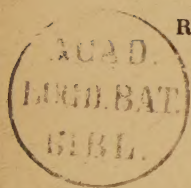
PARIS V^e

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1908



BIBLIOGRAPHIE

Archives nationales, A. D. XVIII, Moniteur universel et
Journal officiel.

Archives parlementaires, t. XXIV ; 2^e série, t. I.

Beauregard. — Eléments d'économie politique.

Block. — Principes de la science économique depuis
Adam Smith.

Bosquet. — Dictionnaire raisonné des domaines et droits
domaniaux.

Bulletin de statistique et de législation comparée du
ministère des Finances.

Cauwès. — Cours d'économie politique, 2^e éd., 1893.
4 vol.

Championnière et Rigaud. — Traité des droits d'enregis-
trement.

Dalloz. — Jurisprudence générale, 44 vol., 1844-1869. Sup-
plément, 19 vol., 1887-1897.

Demante. — Principes de l'Enregistrement. Dictionnaire
des droits d'enregistrement par les Rédacteurs
du Journal de l'Enregistrement.

Esmein. — Cours élémentaire d'histoire du droit français,
4^e éd., 1901

Garnier. — Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement.

Gide. — Principes d'économie politique, 11^e éd., 1908. Instructions générales de l'Administration de l'Enregistrement.

Isambert. — Recueil général des anciennes lois françaises. 1827, 29 vol.

Journal de l'Enregistrement.

Journal des Notaires.

Leroy-Beaulieu. — Science des finances, éd. 1899, 2 vol.

Maguéro. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement.

Merlin. — Répertoire universel et raisonné de jurisprudence, 4^e éd., 1812-1826, 18 vol.

Mill (Stuart). — Principes d'économie politique.

Naquet. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement.

Pothier. — Œuvres annotées par M. Bugnet. Paris. 1861.
Répertoire général pratique du notariat et de l'enregistrement.

Revue politique et parlementaire.

Seligman. — Essays in taxation.

Sirey. — Recueil général des lois et arrêts.

Smith (Adam). — Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations.

Stourm. — Systèmes généraux d'impôts. Paris, 1893.

Trevor. — Taxes on succession.

Aulard. — La distraction du passif pour le calcul des
droits de mutation en matière de succession.
Thèse, 1903.

Greiff. — Les droits de l'Etat en matière de succession,
Thèse, 1888.

Sauty. — La « vicesima hereditatium », les projets de ré-
forme de l'impôt sur les successions. Thèse, 1893.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

SUR

L'Impôt des Mutations par Décès

L'Etat intervient dans les successions, à deux titres différents : comme personne privée et comme puissance publique.

Personne privée : il est appelé à la succession par suite de deshérence, à défaut de parents successibles, d'enfants naturels, ou d'époux (art. 768. C. civ.). Siméon, dans son discours au Corps législatif, a parfaitement caractérisé ce droit de l'Etat : « Le fisc, héritier de ceux qui n'en ont point, recueille les successions auxquelles personne n'a le droit de se présenter, par la raison que ce qui n'appartient à personne appartient au corps de la société qui représente l'universalité des citoyens. Jouissant pour l'avantage commun, il prévient les désordres qu'entraîneraient les prétentions de ceux qui s'efforceraient d'être les premiers acceptants d'une succession vacante. » La vocation de l'Etat, bien

que dérivant du droit qu'il a de recueillir les biens sans maître (1), ne le rend pas propriétaire de plein droit, et il faut qu'il se présente pour réclamer la succession s'il veut qu'elle lui appartienne irrévocablement. Dans la pratique il ne sollicite pas son envoi en possession, sans en avoir sérieusement discuté l'utilité. Le bénéfice de ce droit n'est d'ailleurs pas très important. Il se chiffre annuellement au budget pour une somme de 2 millions environ.

Puissance publique : il réclame sa quote-part de l'hérédité au moyen de l'impôt. Il semble pourtant qu'il n'ait là aucun titre à venir troubler ainsi le libre jeu de la dévolution naturelle des biens, conséquence généralement acceptée du droit de propriété individuelle. S'il n'y a aucun droit, il est quand même le plus fort et il le montre. L'Etat, en effet, n'est pas un mince personnage ; il a de grands besoins qu'il ne cherche pas à restreindre et qui demandent des ressources considérables pour leur satisfaction. Il lui a paru de tous temps avoir là un excellent moyen pour s'en procurer, et, en vérité, l'impôt des successions, à condition d'être léger, est facilement supporté. En outre son rendement est très fructueux : 250 millions par an, environ.

1. Remarquons toutefois qu'il est souvent primé par un successeur qu'on ne trouve pas dans le Code et dont il est question depuis la loi du 15 pluviôse an XIII et un décret du 2 novembre 1808 : les hospices ; c'est à ceux-ci en effet que vont à titre d'indemnité pour leurs soins et dépenses certains biens délaissés dans des conditions déterminées.

C'est donc un impôt d'une grande nécessité pour l'Etat.

Son étude est de plus fort intéressante.

Théoriquement il présente de curieuses particularités :

Il est classé parmi les contributions indirectes, à raison de la transmission sur laquelle se base la perception de l'impôt. Mais par certains côtés, il se rapproche beaucoup plus des impôts directs. Il est réellement payé par le contribuable auquel il s'adresse, sans donner lieu aux incidences résultant d'ordinaire des impôts indirects. Car ceux-ci sont aveugles, ils ne s'occupent pas de celui qu'ils touchent. Ils pèsent beaucoup plus sur le pauvre que sur le riche. Ils sont l'objet d'une réprobation unanime et n'ont leur raison d'être que dans la facilité de leur recouvrement. Ici, c'est le contraire. C'est le riche qui est atteint, et par la progressivité plus sûrement même que le pauvre. On le comble d'éloges intéressés, si bien qu'on à peine à le défendre contre une extension souvent réclamée. Par contre sa perception n'est pas simple, le contribuable tente d'y échapper et l'action du fisc est difficile. Les tarifs ne sont pas uniformes. Ils sont gradués à la fois d'après l'importance de la part recueillie et le degré de parenté du défunt d'avec ses successibles.

Les droits de mutation ont en outre leurs règles propres. Ils constituent une dette de l'hérédité, aussi bien qu'une dette personnelle de l'héritier. Ils sont même

privilegiés, et l'Etat a, pour leur paiement, une action sur le revenu des biens, en quelques mains qu'ils se trouvent. L'Etat exerce son droit par préférence à tous autres créanciers même inscrits avant le décès, et à toute créance, non pourvue d'un privilège d'un ordre supérieur. A cette action sur les revenus se joint une action sur les capitaux, et s'ils s'est arrogé le droit d'en poursuivre le recouvrement par voie de contribution au marc le franc avec les autres créanciers tant sur les biens personnels de l'héritier que sur les capitaux mobiliers ou immobiliers héréditaires, sans que la séparation des patrimoines puisse lui être opposée (1). Ainsi donc l'Etat ne paraît pas exposé à perdre le bénéfice de sa situation. Toute succession présentant un certain actif sera pour lui une excellente occasion de profit. Avant 1901, même, il entendit être payé sur une succession déficitaire et cette fois il exerçait son droit non plus seulement au détriment de l'héritage, mais à celui des créanciers de la succession qu'il privait ainsi du montant du prélèvement qu'il opérait pour son compte propre.

Ce n'est pas tout. Ils présentent, d'avec les impôts en général, une différence fondamentale qui en fait une contribution d'une nature spéciale. La caractéristique des impôts, en effet, est d'être prélevé sur le revenu des citoyens et c'est avec raison que les législations fisca-

1. Ainsi qu'il a été jugé par un arrêt de la Cour de cassation du 2 juin 1869.

les modernes se sont inspirées des règles posées par Adam Smith, dans son célèbre traité d'économie politique : « Les sujets d'un Etat, dit-il dans une de ses plus fameuses, doivent contribuer aux dépenses du gouvernement, autant que possible en proportion de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent sous la protection de l'Etat. La dépense du gouvernement est à l'égard des individus d'une même nation, comme les frais de régie sont à l'égard des propriétaires d'un grand domaine, qui sont obligés tous de contribuer à ces frais, en proportion de l'intérêt qu'ils ont respectivement dans ce domaine : observer cette maxime ou s'en écarter constitue ce qu'on nomme égalité ou inégalité dans la répartition de l'impôt (1). »

Les droits de succession, eux, s'en écartent résolument. Ils ne sont pas prélevés sur le revenu, mais bien au contraire sur le capital des redevables. Qu'on ne se méprenne pas sur cette observation : il est souvent question dans les discussions sur le régime fiscal d'un impôt sur le revenu, et d'un impôt sur le capital. Dans les deux systèmes il ne s'agit que d'une question d'assiette, les uns préfèrent que la quotité de l'impôt soit fixé d'après le chiffre du revenu présumé ou avoué du contribuable, tandis que les autres voudraient qu'elle fût calculée sur le montant du capital visible et tangi-

1. Adam Smith. *Richesse des Nations*, liv. V, ch. II, sect. 2.

ble. Mais, dans les deux cas, l'impôt ne sera qu'une fraction du revenu. Les droits de succession, par contre, constituent une fraction du capital. Cette partie retranchée du capital varie avec les tarifs actuels de 1 à 20,50 0/0, c'est-à-dire au cinquième passé de l'héritage. C'est presque, lorsque ce taux est atteint, une suppression partielle du droit reconnu à l'hérédité. Ils ont encore des conséquences plus graves. Ils mettent l'héritier dans de cruels embarras. Ils le forcent à lui payer le revenu de plusieurs années, ou à emprunter la somme nécessaire à cet effet, si toutefois il la trouve. Peut-être même, sera-t-il obligé de vendre tout ou partie de l'héritage, pour s'acquitter envers l'Etat du droit auquel il ne pourra échapper, car l'Etat n'accepte d'autre paiement qu'en argent, et une pareille exigence, en temps de crise, réduit à néant le capital qu'il a voulu garantir à l'héritier (1). A ce point, c'est en quelque sorte une éviction, qui ne

1. Par exception cependant, comme pour tempérer la rigueur de la loi, l'administration peut accorder des prorogations de délai pour le paiement des droits de mutation. Ces prorogations de délai sont accordées dans certains cas où les circonstances de la cause paraissent de nature à justifier cette mesure exceptionnelle, sauf à exiger provisoirement le versement immédiat d'un acompte.

Elles peuvent encore être accordées par voie de mesure générale.

Témoin la décision ministérielle du 29 août 1871 qui proroge le délai pour acquitter sans amende de retard, les droits de succession dont le délai était expiré, au cours des événements que l'on sait.

Mais ce sont des mesures tout à fait exceptionnelles, ne l'oublions pas, et sur lesquelles il ne serait pas prudent de compter.

profite à personne, à l'Etat moins encore qu'au successeur.

Un tel impôt obéit-il dans son application à une théorie philosophique ou sociale ? En d'autres termes, se justifie-t-il au triple point de vue de la morale, du droit et de l'économie politique ? C'est ce que nous allons voir.

Nous venons de dire que l'Etat imposait ici un sacrifice quelquefois considérable. Il semble qu'il puisse trouver un premier appui dans une idée philosophique communément admise. De nos jours, en effet, on s'accoutume à considérer la propriété individuelle comme fondée sur le travail. Or, le fait de recueillir une succession, du moins pour un parent éloigné déjà pourvu d'un patrimoine, constitue un enrichissement survenu sans travail et sans effort, gratuitement obtenu par le travail et l'épargne d'autrui. Souvent même, l'héritage est plus ou moins attendu, et par suite un prélèvement plus ou moins fort est facilement consenti. L'héritier accepte alors plus volontiers le partage avec l'Etat qui reconnaît et assure la possession du surplus.

Mais si c'est bien là une raison de fait, ce n'est point assurément une justification. De quel droit l'Etat exige-t-il ce sacrifice ? Il semble qu'il le puise dans la nature même du droit de propriété. « En dernière analyse », dit M. Fouillée « toute propriété au point de vue philosophique a en quelque sorte deux pôles ; elle est en partie individuelle, et en partie sociale. » Et cela sem-

ble bien se vérifier. L'Etat, suprême rempart de la société actuelle, a sa part dans l'établissement des fortunes privées. Par la sécurité qu'il apporte aux individus, il leur en permet l'édification, et c'est avec raison que la bourgeoisie le considère comme une sorte de palladium auquel sa fortune est attachée. Il ne bâtit pas seulement, il défait plus sûrement encore. Lorsqu'il est atteint par une crise, il n'est pas rare de voir, en effet, des fortunes péniblement amassées crouler en un clin d'œil, car, en réalité, beaucoup parmi elles n'ont d'autre fondement que la confiance de leurs possesseurs dans la solidité de l'Etat. Ce dernier est en quelque sorte l'élément spéculatif qui a contribué à la formation de la richesse, et la richesse étant acquise, il se traduit encore en temps normal par un accroissement certain de cette richesse. C'est cet accroissement dû à des circonstances fortuites et extérieures à l'homme, en définitive à l'action lente et bienfaisante du progrès social, que l'Etat entend partager avec l'héritier. Il est l'organe autorisé de la société ; il devient naturellement le titulaire effectif du droit héréditaire de celle-ci, du droit d'hérédité sociale.

Si son droit est incontestable, comme tout droit il doit avoir une limite. Quelle sera la sienne ?

Nous abordons alors le champ d'action des doctrines économiques sociales contemporaines.

Le droit de l'Etat est donc en réalité un droit de succession. Dans la pratique il se manifeste sous la

forme d'une redevance spéciale, le droit de mutation par décès, qu'on est habitué à traiter au point de vue administratif et financier comme un impôt ordinaire.

Il en diffère pourtant : sa forme est progressive, mais elle ne soulève pas certaines objections ordinairement formulées contre la progression, et Stuart Mill lui-même, adversaire de l'impôt progressif en général, a pu écrire : « Quant aux successions et aux legs en général, je les considère au delà d'une certaine importance, comme une matière éminemment imposable, et je crois qu'on devrait porter le chiffre de l'impôt aussi haut qu'il serait possible, sans faciliter le moyen d'éluuder la loi, par donations entre vifs ou en dissimulant la propriété, à tel point qu'il fût impossible d'empêcher la fraude. Bien que dans mon opinion, le principe progressif qui consiste à lever un tant pour cent plus élevé sur les sommes plus fortes puisse soulever des objections comme principe général de répartition de l'impôt, il serait juste et utile de l'appliquer dans la fixation des droits sur les legs et sur les successions (1). »

Cette opinion magnifique d'un des plus grands penseurs de l'humanité paraît hanter l'esprit de nos législateurs à court d'argent. Pourquoi ne pas apercevoir qu'étendre sans cesse la progression, c'est aboutir fatalement à la confiscation. Pourquoi ne pas avouer qu'à demander trop, l'Etat ne vise rien moins qu'à

1. Stuart Mill. *Principes d'Economie politique*, livre V, ch. II, § 3.

changer la constitution économique de la société, à exclure le droit de l'individu.

Il l'opprime déjà. S'arrêtera-t-il ? L'horizon est véritablement menaçant. C'est l'héritage en ligne collatérale qui est présentement discuté, et les projets tendant à le limiter ou à le supprimer complètement se succèdent sans interruption. En voici une courte nomenclature.

Dès 1872, MM. Journault, Cournot et plusieurs de leurs collègues proposent à l'Assemblée nationale de limiter le droit d'hériter aux parents du huitième degré.

En 1885, MM. Simyan, Maurice Faure, Clovis Hugues, C. Sabatier, etc. demandent que les parents au delà du cinquième degré ne succèdent pas.

En 1887, MM. Clemenceau, Camille Pelletan, Henry Maret, etc., et cinquante de leurs collègues déposent une proposition dont l'article 1^{er} est ainsi conçu : « Les parents en ligne collatérale ne succèdent pas. »

En 1888, le 5 octobre, le cabinet Floquet dépose un projet de loi limitant au sixième degré le droit de succéder.

Depuis la même proposition a été reprise un très grand nombre de fois, au moment de la discussion du budget. Toujours elle a été repoussée à une majorité considérable et il n'y a pas plus de quatre ans que la dernière Chambre par 368 voix contre 182, refusait d'examiner la proposition de MM. Klotz et Puech, tendant à

limiter au quatrième degré le droit d'héritage en ligne collatérale.

Actuellement diverses propositions ont été renvoyées à la Commission de Législation fiscale, dont le président est M. Camille Pelletan. Ils n'ont encore été l'objet d'aucune discussion. Ce sont :

Le 6 novembre 1905, la proposition de loi de MM. Messimy, Steeg, Ferdinand Buisson, Puech, Mas, portant relèvement de tarif successoral (1).

1. La proposition de loi de MM. Messimy, Steeg, F. Buisson... donne lieu à des remarques intéressantes : Elle nous apparaît avec un double but : fiscal en tant qu'elle assure au Trésor des disponibilités nouvelles ; moral, en tant qu'elle se propose de combattre la dépopulation en France en cherchant à supprimer dans la mesure du possible les raisons d'intérêt qui poussent le père de famille à limiter le nombre de ses héritiers.

L'exposé des motifs est énergiquement conçu. En voici un extrait, parmi tous ceux qui mériteraient d'être signalés :

« Pour notre part, nous trouvons indigne et égoïste, l'acte de limiter volontairement sa descendance à un seul héritier, si c'est dans le but d'accumuler sur sa tête la fortune de son père, celle de sa mère, et les économies amassées par culte de l'argent regardé comme un dieu, considéré non comme un moyen, mais comme un but et une fin... »

Et alors, ce sera le nombre d'enfants qui fixera le taux des droits de succession.

Ainsi, dans une succession en ligne directe lorsqu'il y aura un enfant on paiera 3 o/o jusqu'à 2.000 francs ; lorsqu'il y en aura deux on paiera 1,75 o/o jusqu'à 2.000 francs : lorsqu'il y en aura trois et plus 1 o/o jusqu'à 2.000 francs ; avec tarif essentiellement progressif bien entendu, au delà même de la progression admise actuellement. En outre les droits de succession seront identiques pour les étrangers et les collatéraux de quelque degré qu'ils soient.

C'est là, à notre avis, un effet très méritoire vers l'égalité et la justice de l'impôt, que nous approuverions sans réserve, s'il ne se présentait comme une solution beaucoup trop radicale pour se faire recevoir dans

Le 7 novembre 1905, proposition de loi portant diminution des tarifs des droits successoraux pour les familles nombreuses, présentée par M. le lieutenant-colonel du Halgouët, député.

Le 2 juillet 1906, reprise de la proposition du 6 novembre 1905, par les mêmes, moins M. Mas, non réélu aux élections de 1906, remplacé par M. Charles Dumont.

Enfin, le même jour, 2 juillet 1906, deux propositions sont déposées par M. Maujan, tendant l'une à limiter le droit d'héritage au quatrième degré, l'autre à modifier le tarif des droits successoraux.

Ces diverses initiatives semblent avoir porté bonheur à leurs auteurs, dont quelques-uns tiennent en ce moment les rênes du gouvernement(2). Il est piquant de constater

l'état actuel de nos mœurs. Et il n'y a aucune témérité à prétendre que l'adoption d'une telle proposition ne diminuera pas le nombre des ménages sans enfant, ou n'en ayant seulement qu'un, et des célibataires surtout. On fraudera un peu plus pour atténuer les rigueurs de la loi, et voilà tout.

D'ailleurs, le même fait tend à se produire universellement et ceci a été heureusement constaté pour l'Allemagne dans de récentes statistiques. (Documents parlementaires. Chambre Ann. 156, 2 juillet 1906, p. 712 1^{re} colonne. — Documents parlementaires. Chambre Ann. 2711, 6 novembre 1905, p. 21 dernière colonne.)

2. A l'heure où nous écrivons, septembre 1908, le gouvernement est représenté par le cabinet Clemenceau, au pouvoir depuis le 26 septembre 1906. Il paraît, de plus, doué d'une très heureuse longévité.

Il se compose de MM. *Clemenceau*, Président du Conseil et Intérieur, *Briand*, *Caillaux*, *Picquard*, *Thomson*, *Milliès-Lacroix*, *Pichon*, *Doumergue*, *Cruppi*, *Barthou*, *Viviani*, avec comme sous-secrétaires d'Etat : MM. *Simyan*, *Maujan*, *Chéron*, *Dujardin-Baümetz*.

cependant que le silence le plus complet a succédé depuis à cet événement.

Le but fiscal est net. On demande des ressources nouvelles pour alimenter les budgets de solidarité et de fraternité sociales, et c'est aux successions que l'on prétend s'adresser. On veut les frapper de droits allant jusqu'à 28 0/0 (1). Mais à ce taux, c'est la question même de l'héritage que l'on met en jeu. « L'héritage, dit M. Leroy-Beaulieu, est un fait économique bien-faisant, c'est un des plus puissants agents de la civilisation humaine, les classes pauvres elles-mêmes et sans patrimoine en profitent indirectement, parce que tout accroissement de capital dans la nation, leur procure une augmentation de salaires (2). » Ceci nous apparaît comme rigoureusement exact. En l'état actuel de la société, la propriété individuelle source même de l'héritage est nécessaire. Elle n'a d'ailleurs pas encore dit son dernier mot. Elle seule met en mouvement le génie de l'homme toujours à la recherche de la perfection. Elle seule a permis l'énorme accroissement de forces productives qui se manifeste depuis un siècle. Elle

1. « Entre collatéraux au delà du quatrième degré et entre non parents, au-dessus de 20 millions, 28 0/0. Proposition de loi Maujan, 2 juillet 1906. Documents parlementaires. Ann. 171, p. 732, 2^e tableau.

La proposition de loi Planteau, du 22 mars 1888, sur la réforme des impôts, demandait 50 0/0 au conjoint survivant sans postérité. La ligne collatérale n'existe pas bien entendu. Documents parlementaires, 22 mars 1888. Chambre. Ann. 2568, p. 453, art. 18 et 19.

2. Leroy-Beaulieu, *Science des Finances*, éd. 1899, tome 1^{er}, p. 574.

seule est cause du bien-être général qui règne dans les diverses classes de la société.

En la restreignant, et c'est au moins ce qui apparaît dans le rapide exposé des intentions législatives actuelles, l'Etat détruit en pure perte des forces que l'individu pourrait dépenser plus utilement. Où vont, en effet, les prélèvements qu'il opère sur les produits de l'activité des citoyens ; pour plus des deux tiers dans les armements et les intérêts de la dette nationale, dépenses improductives s'il en est.

Il ne faut pas qu'il s'hypnotise sciemment dans la facilité consentie du sacrifice, dans la considération toute morale, de l'événement en lui-même. Il faut au contraire qu'il se place au seul point de vue qu'il représente, le point de vue social. Et alors la thèse change. L'impôt sur les successions devient dangereux, car ce qui s'engouffre dans les caisses de l'Etat pour s'y perdre, ce n'est plus une partie du revenu des citoyens, c'est-à-dire une somme déterminée à des consommations non reproductives de richesses, mais une portion du capital, c'est-à-dire une portion de richesses en voie de reproduction d'autres richesses. Par là le capital national se trouve diminué d'autant sans que l'Etat en devienne plus riche. En diminuant ce capital, l'Etat diminue les facultés contributives des citoyens dans lesquelles il puise ses ressources normales. Il s'atteint lui-même aussi sûrement qu'il atteint l'individu.

Il est juste, sans doute, qu'il prélève une certaine

part dans le capital héréditaire qui échoit à l'individu. Il exerce à ce titre, nous l'avons vu, son droit d'hérédité sociale. Mais il agira sagement en le modérant le plus possible.

Les tentations ne lui manquent point de se comporter autrement. Les arguments moraux même, l'incitent à son penchant. Il n'est pas rare, en effet, de voir des fortunes tomber aux mains d'oisifs, de gens qui vont grossir le nombre des inutilités décoratives de la Société. Mais il ne doit pas s'en préoccuper autrement. Son intérêt lui commande de rechercher sans cesse l'augmentation du capital national, matière à imposition, et c'est en laissant aux individus le fonds primitif dont ils ont besoin qu'il arrivera à ces fins. Qu'il leur assure la liberté de leurs entreprises, le droit au produit de leur activité, et qu'il se contente de leur faire payer même cher ce service sur les bénéfices acquis.

La législation fiscale des successions est régie par la loi du 25 février 1901. Cette loi a de grands mérites. Elle a opéré une réforme importante autant que profondément juste : celle de la distraction des charges. Elle a harmonieusement combiné les tarifs d'après le degré de parenté reconnu aux ayants droit et l'importance de la part qu'ils recueillent. La progression, principe de justice et d'égalité dans le sacrifice, s'arrête à 5 0/0 en ligne directe, 9 0/0 entre époux, 14 0/0 entre frères et sœurs, 15,50 0/0 entre oncle ou neveux, 17,50 0/0 entre grands oncles, petits neveux et cousins germains,

19,50 0/0 entre parents au cinquième et sixième degrés, 20,50 0/0 entre parents au delà du sixième degré et étrangers, sauf pour les legs de bienfaisance (assistance, instruction et éducation populaires) tarifés à 9 0/0 soit avec une diminution de 2,25 0/0, correspondant aux décimes, sur les tarifs antérieurs).

Ces droits sont largement suffisants. Il est heureux de noter qu'ils respectent la vocation héréditaire, établie dans le Code civil (art. 735), pour la succession *ab intestat*, et basée sur la volonté ou l'affection présumée du défunt. Les critiques adressées à cet ordre légal, avec une véhémence que n'excusent pas les nécessités de l'heure présente, nous paraissent un véritable attentat à la liberté, dont la propriété individuelle n'est que la forme matérielle.

Nous ne nous lasserons point de répéter qu'il ne faut pas laisser disparaître l'individu au profit de la collectivité. Sans doute les intérêts de la collectivité et des individus tendent à s'harmoniser dans l'évolution sociale actuelle. Mais on ne doit point s'y tromper. Il ne s'agit là que des intérêts généraux. Les intérêts privés restent en état d'hostilité permanente. L'égoïsme individuel, s'il n'est plus l'unique base de l'activité humaine, s'il accepte de plus en plus de concéder à l'intérêt social, n'a pas pour cela entièrement disparu. Et l'on peut être assuré que l'individu défendra chèrement ce qu'il regarde avec raison comme un principe de vie ou de mort pour lui : le droit intégral de propriété.

Où trouver l'argent alors ? Les réformes pressent que les ressources présentes ne permettent pas de réaliser. Les économies sont impossibles, les charges augmentent de tous côtés et l'impôt rentre mal. C'est un chiffre formidable, plus de quatre milliards, le cinquième environ du revenu total de la nature, qui est prélevé annuellement par l'impôt. Il est impossible de demander davantage, et les plaintes s'élèvent de jour en jour, plus vives et plus nombreuses.

N'en doutons point, le mal est grand. Il ne nous paraît point sans remède pourtant. C'est sur notre système fiscal que nous devons agir, car il renferme en lui la cause de nos difficultés.

« Sous quelque forme qu'il se présente, l'impôt est assurément une atteinte à la liberté. Mais aussi longtemps qu'il existera des sociétés il y aura des charges sociales, et jusqu'à ce que l'on soit parvenu à faire face à ces charges par d'autres moyens, il faudra bien que chaque membre de l'association y contribue selon ses ressources. Toute la question est d'obtenir ce qui est nécessaire au maintien et au perfectionnement de la société, sans enlever à personne ce qui est nécessaire à l'existence, au développement physique et intellectuel auquel a droit chaque sociétaire (1). »

C'est bien là le problème assurément. Il nous suffira

1 Rapport Planteau. Exposé des motifs, VII. Documents parlementaires. Ch. A. 2568, 22 mars 1888, p. 450.

de jeter un bref coup d'œil sur nos divers impôts, pour voir comment il est résolu :

L'impôt direct, est inégal dans sa répartition.

La contribution personnelle et mobilière n'a pas de base matérielle certaine.

La contribution des portes et fenêtres, depuis longtemps condamnée, subsiste encore (1).

Les impôts indirects enfin. Quoi de plus injuste ? Veux-t-on se donner la peine de connaître les opinions de quelques auteurs sur ce point : « L'iniquité des impôts indirects, dit M. Vuillaumé, est reconnue par tous les citoyens, autres que ceux qui en vivent. Ils nuisent au travail, à l'industrie, au commerce. Ils nuisent bien plus à la consommation et attaquent principalement ceux qui devraient être protégés : les pauvres. Ils engendrent la fraude et l'immoralité. Ils produisent la classe nombreuse des contrebandiers, qui s'habituent au vol et au meurtre, quoique la plupart fussent restés honnêtes sans cette occasion. Je ne parle pas du temps que font perdre ces impôts, qui doit être compté, car il faut souvent consacrer des heures entières à remplir des formalités vexatoires. Essentiellement improportionnel, essentiellement progressif, mais progressif en raison inverse des facultés contributives, le plus inégal, car c'est sur le pauvre surtout qu'il

1. La suppression de cet impôt avait été décidée en principe par la loi du 18 juillet 1892, art. 1^{er}, mais elle n'a pas encore été réalisée.

retombe de toute sa pesanteur, tel est l'impôt sur la consommation, l'impôt qu'on appelle indirect. »

Cependant pour les profonds politiques dont Smith se borne à dire que ce sont « des êtres insidieux et rusés » l'impôt indirect est le meilleur des impôts et le plus facile à prélever parce qu'on s'acquitte pour ainsi dire sans le savoir. A quoi M. de Girardin a répondu : « Prétendre justifier un détestable impôt par une telle raison, conduirait à innocenter le vol, puisque de toutes les manières de s'enrichir, le vol est celle qui donne le moins de peine. » — « En effet, ajoute M^{me} Clémence Royer, voler, ce n'est au fond rien de plus que de prendre l'argent des gens sans qu'ils s'en aperçoivent. Un tel impôt est tout ce qu'on peut imaginer de plus immoral. C'est, en réalité, la fraude organisée par l'Etat, et cela seul explique la haine instinctive du peuple pour les douaniers et autres collecteurs de tels impôts auprès desquels les contrebandiers sont les vrais défenseurs de la morale publique. Un tel système fiscal peut se concevoir entre un gouvernement despotique et un peuple qui le subit ; mais cela ressemble à une absurdité, à une étourderie de la loi, à une aberration de l'esprit chez une nation libre, où l'Etat n'est autre chose que cette nation se gouvernant elle-même, où le peuple et le gouvernement ne font qu'un corps. Un organisme dont tous les membres sont solidaires (1). »

1. V. Rapport Planteau, p. 441 et 442.

A quoi, pour conclure, on peut ajouter cette citation de M. Leroy-Beaulieu, qui résume en quelque sorte les précédentes : « L'impôt indirect est particulièrement intolérable et odieux, choquant la conscience publique par l'inégalité de la taxe. Nul impôt n'est plus impopulaire et si l'on parvient à le supprimer on aura beaucoup contribué à l'apaisement du pays et reconquis au gouvernement bien des adhérents. »

Ainsi notre système d'impôts craque sous le poids des plaintes accumulées contre ses inégalités et ses injustices. Il demande une réforme complète. Peut-on y arriver ? Nous le croyons. Les travaux parlementaires en cours semblent résolument dirigés dans la voie du progrès social. L'impôt sur le revenu devient une réalité, bien timide il est vrai, mais sur laquelle il est permis de fonder quelques espérances. Il ne remplacera pour l'instant que les contributions directes et les divers droits frappant les valeurs mobilières, c'est-à-dire ce qu'il y a encore de moins criant dans notre législation fiscale. Mais il ne faut pas se le dissimuler, ce n'est qu'une étape. Il est nécessaire d'aller plus loin, de faire mieux. Les impôts indirects surtout doivent être supprimés pour se fondre dans l'impôt sur le revenu.

L'avenir nous démontrera si cet impôt, qu'on dit essentiellement vexatoire, s'acclimatera dans notre pays. Si la bourgeoisie, sur laquelle doit, en définitive, retom-

ber le fardeau budgétaire de la France, acceptera sans lutte cette nouvelle situation.

A l'impôt sur le revenu, frappant seulement les facultés contributives par excellence des citoyens, s'ajoutera, naturellement, l'impôt sur le capital, basé sur la richesse acquise, et perçu à l'occasion d'une transmission gratuite de cette richesse. Il est aisé de le comprendre, pour l'homogénéité du système, car l'impôt unique sur le revenu laisserait hors d'atteinte une quantité notable de richesses qui ne donnent pas de produits évaluable, et, de son côté, l'impôt unique sur le capital laisserait indemne les bénéfices nombreux et considérables obtenus sans capitaux matériels, ou avec un capital matériel insignifiant.

C'est de la combinaison de ces deux impôts, impôt sur le capital, impôt sur le revenu, se pénétrant mutuellement comme pour corriger leurs faiblesses, qu'on doit attendre la solution du problème fiscal. A ces deux contributions se joindront encore pour former l'appoint nécessaire les produits des quelques monopoles existants et des quelques monopoles légitimement réclamés.

Tel est le travail nouveau, indispensable pour l'achèvement de l'œuvre de justice commencée. Il demande une concentration de tous les efforts de bonne volonté.

L'impôt sur le revenu est, à cette heure, en discussion devant le Parlement. Son vote est entrevu.

L'impôt sur le capital, tel qu'il est établi par la loi du 25 février 1901, au moyen d'un droit sur les muta-

tions à titre gratuit, par décès ou entre vifs, nous semble avoir atteint les limites extrêmes de la fiscalité.

Si son rendement est faible (1), c'est qu'il présente de graves déficiences. Les évasions de taxes qui se produisent d'une façon constante dans son application tiennent à deux causes depuis longtemps étudiées sans qu'on soit enfin parvenu à y remédier.

Ce sont : la dissimulation des valeurs mobilières d'une part ; et la mobilité de base de l'évaluation de la valeur immobilière imposable, d'autre part.

Des propositions de loi nombreuses, renfermant de véritables mesures, plus draconiennes les unes que les autres, ont tenté, sans succès, de combattre la dissimulation mobilière. Un projet de loi du 13 mars 1908, sur la base positive d'une entente internationale (2), dû

1. L'impôt des mutations est prévu au budget général des recettes de 1908, pour 264.081.800 francs, soit 239.704.400 francs, pour les mutations par décès (succession et testament), et 24.377.400, pour les mutations entre vifs (donations).

Il était en 1887 de 178.543.500 francs, et de 203.386.269 francs en 1896 (*Bulletin de statistique du ministère des Finances*).

Malgré d'incessants remaniements et relèvements de tarifs, son produit augmente difficilement.

Le produit total des Contributions directes pour l'année 1907 s'est élevé à 1 milliard 8 millions, dépassant de 12 millions le chiffre de 1906. Ce résultat amène la constatation suivante : en trente ans le produit des impôts directs a augmenté de 45 0/0 environ.

(Rapport de M. Robert Ducasble, conseiller du commerce extérieur de la France, du 22 juin 1908.)

2. Un arrangement avait été conclu déjà, le 15 novembre 1907 entre la France et le Royaume-Uni de la Grande-Bretagne et d'Irlande en

à l'initiative de M. Caillaux, ministre actuel des Finances, dont l'œuvre fiscale acharnée sera un des plus beaux fleurons de notre troisième République, marque un grand pas vers la solution de cette question.

L'évaluation des immeubles est aussi incertaine. Elle est, dans la pratique, généralement laissée à l'arbitraire du redevable, et en fin de compte, elle aboutit, comme la dissimulation des valeurs mobilières, à une perte sensible pour le Trésor Public.

C'est en vue de corriger cette autre source d'inégalité et d'injustice que nous avons entrepris notre travail. Heureux d'apporter ici notre modeste pierre au grandiose édifice dont nous rêvons la construction pour la gloire toujours plus vive de notre pays.

vue de réprimer la fraude à laquelle donne lieu dans les deux pays le paiement des droits exigibles sur les valeurs mobilières, qui font l'objet d'une transmission par décès.

Cette convention a été sanctionnée par un décret du 13 décembre 1907.

INTRODUCTION HISTORIQUE

Avant d'entrer dans l'étude de la question spéciale qui fait l'objet direct de notre sujet, il nous a paru bon de jeter un bref coup d'œil sur l'histoire externe de cet impôt des successions. Elle est instructive au plus haut point.

Dans toute science, le témoignage des faits qui constitue l'histoire, met à la portée de chacun les expériences de tous les hommes. Il montre mieux l'évolution des institutions à la suite des causes qui ont agi sur elles, et il donne encore les plus sûres et les meilleures leçons. Sans doute, il ne semble pas ici d'une utilité nécessaire, en raison même de l'incompatibilité de l'esprit des institutions anciennes et modernes. Il est cependant toujours le prologue admis d'une réforme projetée, car ce n'est jamais sans fruit que l'on s'y reporte.

L'impôt des successions a une longue histoire. Ses origines sont des plus lointaines. Il n'avait pas été inconnu des civilisations très anciennes quoique on ne

retrouve plus de traces de son fonctionnement en Egypte et en Grèce.

La première manifestation législative des peuples concernant cet impôt, nous est fournie par la loi Julia. Bien avant elle pourtant, quelques mesures fiscales du même ordre étaient apparues dans la législation romaine. Elles nous sont relatées par Appien, dans un de ses fragments qui nous sont restés de son *Histoire Romaine*, « *de bellis civilebus* ». Il nous apprend en effet, qu'un édit fut rendu sous le consulat de L. Marcius Censorinus et C. Calvisius Sabinus, en l'an 714, de la fondation de Rome (40 ans avant Jésus-Christ) dans le but d'obtenir quelques ressources pour la guerre que menaient Octave et Antoine, contre Sextus Pompée. « Qui-conque reçut des biens par testament devait en donner une partie au Trésor public. » Ce témoignage d'Appien est regardé comme sincère.

L'accueil qui fut réservé par le peuple à cet édit est à noter. « Le peuple furieux, était indigné qu'après avoir mis à sec le Trésor public, dépouillé les provinces, épuisé l'Italie même à force d'exactions et de confiscations... les Triumvirs cherchassent encore à arracher aux citoyens le peu qu'il leur restait. Le peuple donc se souleva... et l'insurrection devint générale (1). » Elle

1. Voir pour plus de développements, la thèse de René Sauty, lauréat de la Faculté *La Vicesima hereditatium*, Paris 1893, où nous avons puisé nos renseignements sur cet impôt romain.

fut réprimée dans le sang et la décision des triumvirs fut appliquée. Mais elle devait tomber rapidement en désuétude.

Le principe en fut repris quelque cinquante ans après, par Auguste, sous la forme plus savante de la « *lex vicesima hereditatium* » ou loi Julia. Celle-ci fut établie sous le consulat de M. Cœmilius Lipidus et L. Arruntius, en l'an 759 de la fondation de Rome, an 6 après Jésus-Christ. Malgré de graves difficultés initiales, cet impôt qui rappelle par sa quotité du vingtième de l'héritage, l'impôt antérieur des triumvirs, prit place parmi les impôts réguliers romains et fut exercé pendant plusieurs siècles. La *vicesima hereditatium* devint même la source principale qui alimentait l'*aerarium militare*. Elle n'était due par les citoyens romains et ne paraissait répondre qu'à des vues purement politiques. Elle présentait cependant avec notre droit moderne, un ensemble curieux de particularités qui en sont plus que de vagues analogies. Le tarif était essentiellement proportionnel, mais avec une large exemption à la base. Les successions pauvres ne payaient pas l'impôt, et par succession pauvre il fallait entendre celles dont l'actif n'était pas supérieur à 100.000 sesterces. Le sesterce romain correspondant à peu près à 0 fr. 20 de notre monnaie, la *vicesima* n'atteignait donc que les successions et les legs de 20.000 francs et au-dessus.

Nous ne retrouvons plus cela de nos jours. Et

c'est ainsi que M. Laboulaye a pu dire « que la législation romaine était infiniment plus humaine et plus équitable que notre législation moderne, qui dispute au pauvre son pain, et qui force la veuve et l'orphelin à pleurer deux fois le soutien qu'ils ont perdu ». Il convient de faire remarquer pour être tout à fait juste, que les charges sociales de cette époque n'avaient pas l'ampleur de celles de nos sociétés modernes.

En second lieu, les héritiers du sang n'étaient pas assujettis à cette contribution. La loi Julia ne visait en définitive que les grosses successions de célibataires devant passer à des étrangers. Des fortunes énormes, en effet s'étaient vers la fin de la République et surtout pendant l'Empire, accumulées dans les familles romaines.

La *lex vicesima hereditatium* frappait indistinctement les meubles et les immeubles sur leur valeur réelle, celle-ci déterminée par les agents de la perception eux-mêmes, les publicains. Et cela ouvrait la porte à des transactions regrettables pour l'intégrité de ces fonctionnaires. L'opinion la plus répandue, veut que la valeur imposable ait été fixée par l'actif net des successions, c'est-à-dire déduction faite de certains legs et de toutes les dettes (1). Il semble bien, en effet, que l'esprit éminemment juste des Romains s'accorda de la nécessité d'une telle règle. Ce qui est certain, c'est que

1. En ce sens, Serrigny, Bouchand, Accarias, Vigié. etc.

les frais funéraires, considérés comme une dette de l'hérédité, étaient déduits. Mais cela donna lieu à des difficultés sans nombre, qui aboutirent d'abord à la surveillance des funérailles, plus tard à la limitation de l'importance des déductions relatives à ces funérailles.

Cet impôt savant mais vicié dans sa base et son fonctionnement, ne se perpétua pas longtemps. La fiction romaine de la copropriété familiale devait lui faire perdre sa place dans une société où les droits de la famille naturelle ou adoptive étaient aussi indissolublement liés à l'état social. Il disparut aussi pour des causes inhérentes à sa pratique.

« L'humanité est la même à toutes les époques. Les héritiers ne se firent pas faute de frauder le fisc, en exagérant le passif, et la perception devint si laborieuse qu'au moment de la réforme de la législation romaine, cette taxe fut supprimée. » Elle ne se retrouve plus dans les compilations de Justinien. « Pour couper court à toutes les difficultés on la convertit en ce que nous appellerions aujourd'hui des centimes additionnels à la contribution foncière (1). » On ne le retrouve plus depuis lors dans la législation romaine.

Le droit fiscal des successions devait subir ensuite une longue éclipse. Les sociétés se désagrègent avec

1. Serrigny. *Droit public et administratif des Romains*, nos 842 à 848.

l'invasion des Barbares, et le régime féodal prend place après la destruction de l'empire romain.

Ancien droit français

La période féodale n'est pas pour nous d'un grand intérêt. Il ne peut être fait état des droits perçus dans l'ancienne France sous la forme du relief. Il ne rappelle, d'ailleurs, que de loin les droits romains précédents et n'a rien de commun avec notre impôt moderne.

On le voit apparaître du jour où la transmission héréditaire d'une censive fut reconnue. C'était le prix de l'ensaisinement que le nouveau censitaire devait obtenir du seigneur censier. C'était, comme le dit Pothier, « un droit féodal qu'il consistait dans le droit qu'avait le seigneur de prélever une année de revenu du fief relevant de lui, toutes les fois qu'il changeait de mains » (1). Ce ne peut donc être la source véritable de notre impôt de mutation qui, par son principe comme par son objet, constitue un droit personnel; il faut la chercher plutôt dans le centième denier avec lequel il a plus d'affinités et plus de ressemblance (2).

Le centième denier, lui, n'avait rien de féodal, et il se présenta toujours comme un impôt de superposition aux droits seigneuriaux. Il se percevait au profit du

1 Pothier, *Traité des fiefs*, 2^e partie, chap. I.

2. Garnier, *Successions*, n^o 440.

roi. En outre il constituait un droit personnel. Il était le salaire de l'insinuation des actes translatifs de propriété comme le droit de mutation est aujourd'hui le prix de l'enregistrement des mêmes actes. Etabli par l'édit de décembre 1703, il correspondait comme son nom l'indique à la centième partie de l'héritage. Il devait être payé dans les six mois du décès « sur la valeur des biens immeubles » valeur déterminée par le capital au denier 20 des biens affermés, ou par la déclaration de l'héritier dans le cas contraire. La perception avait lieu, en principe, sur l'actif brut des hérédités, non sans résistance de la part des redevables, ainsi qu'en témoigne le nombre imposant des arrêts rendus en Conseil du roi, sur cette question de la non distraction des charges.

« Mais, dit M. Esmein, de son rattachement originel et ordinaire aux profits féodaux, le droit royal de centième denier prit et conserva deux traits importants. En premier lieu, ce droit de mutation ne fut jamais perçu que pour les translations de propriété immobilière ; la propriété immobilière y échappa comme elle avait échappé (sauf pour la succession servile) au profit féodal (1). Secondement, en cas de transmission successorale, il ne fut jamais dû dans la succession en

1. Cet affranchissement fut toujours regardé comme une compensation à la règle de la perception du droit sur l'actif brut héréditaire, ce qui contribua à la longue à la faire accepter.

ligne directe (1), mais seulement en ligne collatérale ; car en droit coutumier le droit de relief ne s'était maintenu qu'en ligne collatérale. » De bonne heure, en effet, en vertu d'une idée de copropriété, on avait cessé de percevoir le droit de relief dans les successions en ligne directe, et même dans certaines coutumes, dans la succession collatérale au premier degré. On considérait qu'il n'y avait pas, de mutation véritable de propriété, mais un simple changement d'administration.

« De l'établissement du centième denier résulta une gêne nouvelle pour le commerce des tenures féodales qui, en fait, représentaient la forme commune de la propriété foncière : il fut chargé d'un double droit de mutation. Il fallut, pour acquérir, payer le seigneur et le roi, sans compter le notaire ou le greffier. Son contentieux ressortissait aux intendants, sauf appel devant le Conseil du roi ; parfois, il fut renvoyé devant quelque une des juridictions anciennes (2). L'impopularité de tous les impôts indirects, dont le centième denier, fut toujours très vive, et l'on sait les remontrances qu'adres-

1. Cette opinion de M. Esmein semble infirmée par un édit du 12 octobre 1706 déclarant aboli le centième denier sur les successions en ligne directe, sauf dans la province de Bretagne où il était coutume de payer des droits de mutation en ligne directe avant l'édit de décembre 1703.

On trouvera le texte de cet édit à l'annexe n° 1 de notre ouvrage.

2. Esmein, *op. cit.*, p. 580.

sait en 1775, au roi, Malesherbes. « Les prétendues
« lois sur cette matière, sont si obscures et si incomplètes
« que celui qui paie ne peut jamais savoir ce qu'il
« doit, que souvent le préposé ne le sait pas même et
« qu'on se permet des interprétations plus ou moins
« rigoureuses suivant que le préposé est plus ou moins
« avide. »

Législation intermédiaire

Les hommes de la Révolution ne se firent pas faute, comme en d'autres points, de raser ce vétusté édifice de l'ancien régime. L'Assemblée constituante dans son travail de réorganisation sociale, essaya de substituer un système uniforme aux lois éparses qui fixaient les anciens impôts royaux. Par la loi du 5 décembre 1790 (art. 1^{er}), elle abolit les droits de contrôle, insinuation, centième denier et toutes les autres sources d'abus. Elle les refondit, en un seul impôt qu'elle établit sous le titre général de « droit d'enregistrement des actes civils et judiciaires, et des titres de propriété ».

Les droits de relief subsistèrent néanmoins jusqu'au décret de la Convention nationale du 17 juillet 1793 qui abolit sans indemnité « toutes redevances ci-devant seigneuriales, droits féodaux, censuels, fixes et casuels »

En ce qui concerne les successions, il y a eu en définitif peu de changement, et la seule réforme importante

qui fut opérée, fut de taxer les successions en ligne directe. Quelques lois postérieures inspirées par les besoins du moment vinrent surtout relever les tarifs premiers. Nous les indiquons dans le tableau numéro 2 que l'on trouvera à la fin de cet ouvrage.

Législation actuelle

Elle commence à la loi du 22 frimaire an VII, et se caractérise surtout par une législation abondante. Les actes législatifs qui régissent la matière des successions sont avec la loi du 22 frimaire an VII complétée par celle du 27 ventôse, an IX, les lois suivantes :

28 avril 1816, 21 avril 1832, 18 mai 1850, 8 juillet 1852, 14 juillet 1855, 2 juillet 1862, 23 août 1871, 2 juin 1875, 25 février 1901, complétée par celles des 30 mars 1902 et 31 mars 1903.

Mais la loi du 22 frimaire an VII, malgré les modifications fréquentes qui y ont été apportées, reste encore la loi organique et fondamentale de nos droits d'enregistrement. Avec elle on entre définitivement dans une phase nouvelle qui règle l'impôt sous le double rapport du produit à atteindre et du but moral de la formalité dont ils sont le salaire. Voici comment la jugent MM. Championnière et Rigaud dans leur introduction au *Dictionnaire* : « La loi, disent-ils, est simple, habile,

résumé d'une jurisprudence de plusieurs siècles, peu de modifications suffiraient pour la mettre en harmonie avec les principes du droit nouveau ; elle peut se placer sans désavantage auprès de nos règlements les plus complets ; on y trouve moins d'anomalies, moins de lacunes que dans aucun chapitre du Code civil. Issue comme lui du régime coutumier, elle contient moins que lui de ces dispositions incohérentes ou incompatibles avec l'esprit et les bases de nos institutions nouvelles, qui trahissent une origine vainement désavouée et l'inévitable influence du passé ».

Quant à la loi en elle-même, elle distingue les droits d'enregistrement en droits fixes ou proportionnels selon la nature des actes et les mutations qui y sont assujetties (art. 2). Le droit fixe s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires, ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmissions de propriété ; d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles. Il est perçu aux taux réglés par l'article 68 de la même loi (art. 3).

Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnation, collocations ou liquidations de sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès. Les quotités sont fixées par l'article 69 de la même loi. Il est assis sur les valeurs (art. 4).

C'est à cet article 69, que se rattachent les droits frappant les transmissions par décès, soit qu'elles aient lieu *ab intestat*, soit qu'elles s'opèrent en vertu d'un testament. On trouvera également aux tableaux annexés (1).

1^o Ce tarif édicté par la loi du 22 frimaire an VII avec l'indication des modifications législatives depuis cette époque jusqu'à la loi de 1901 :

2^o Le tarif immédiatement en vigueur avant la loi de 1901.

Au principal des droits d'enregistrement, en général (exception faite pour les transmissions à titre gratuit depuis la loi du 25 février 1901, les ventes, échanges, pures et simples, et sous certaines conditions depuis celle du 22 avril 1905), il faut ajouter le quart, représentant les deux décimes et demi établis successivement, le premier par la loi du 6 prairial an VII, le deuxième par la loi du 23 août 1871, le demi décime final soit 5 0/0 par la loi du 30 décembre 1873. (Ce demi décime ne s'applique pas aux droits de timbre qui ne supportent que les deux décimes précédents) et frappant les droits d'enregistrement proprement dits, les droits d'hypothèse, les amendes fixées ou proportionnelles en toutes les matières, et certaines condamnations pécuniaires.

Le premier décime se présente comme une charge temporaire. Il ne devait être qu'une subvention extraor-

1. V. tableaux annexés, nos 3 et 4.

dinaire dont la perception devait cesser à la fin de l'année. Il s'est perpétué depuis cette époque et il a été, il est encore renouvelé chaque année par les lois de finances. Un deuxième décime a été créé en 1855 (loi du 14 juillet 1885, art. 5) à l'époque de la guerre de Crimée et a été perçu jusqu'à la fin de 1857 (aboli par la loi du 23 juin 1857, art. 13). Il a été rétabli en 1862 (loi du 2 juillet 1862, art. 14), réduit à un demi décime en 1864, aboli sur certains actes en 1867 (loi du 18 juillet 1866, art. 3), et définitivement rétabli en 1871. Enfin le demi-décime final a un caractère général. La loi du 30 décembre 1873 d'où il procède, l'établit sur tous les impôts et produits de toute nature déjà soumis aux décimes, c'est-à-dire outre les droits d'enregistrement, les droits sur les sucres, les taxes de douane et autres. Exception est faite, en matière d'enregistrement, pour les droits de greffe, et nous l'avons dit, pour les droits de timbre (art. 2).

La perception de ces décimes additionnels ne donne lieu à aucun frais. Ils sont recouvrés en même temps que le principal, sans donner lieu à aucune difficulté ; et par une anomalie curieuse, due sans doute à leur caractère de taxe temporaire, ils ne subissent pas, comme le principal auquel ils s'ajoutent, de retenue au profit des agents préposés à leur perception.

Ces décimes se présentent donc comme un moyen pratique de procurer des ressources nouvelles, sans nuire à l'économie de la loi et sans grande discussion préa-

lable surtout. A raison même de ces avantages ils deviennent dangereux, et constituent à l'égard du contribuable une véritable taxe dissimulée. Puis le décime une fois établi, de temps à autre des critiques s'élèvent contre l'irrégularité de son maintien. On discute et finalement on tombe d'accord sur l'opportunité de sa suppression. Mais celle-ci n'est pas absolument gratuite : le principal est relevé dans la proportion du décime aboli et au delà. Ce n'est ni plus ni moins qu'une consolidation en son genre.

Telles ont été les lois rappelées plus haut de 1901 et 1905.

Les reproches adressés à la loi du 22 frimaire an VII se ramenaient à trois chefs principaux :

- 1° L'exagération des taxes de procédure ;
- 2° Le mode de perception établi sur le dénombrement de la propriété ;

- 3° La non distraction des dettes dans les successions ;

La loi du 26 janvier 1892, a apporté un remède partiel à l'exagération des taxes de procédure en édictant notamment que « les dispositions indépendantes et sujettes au droit proportionnel sont affranchies de la pluralité de l'article 41 de la loi du 22 frimaire an VII dans les jugements et arrêts (art. 41) ».

Il était à craindre que d'implacables nécessités financières ne forcent à ajouter les deux autres très importantes réformes. Celles-ci sont aujourd'hui un fait accompli depuis la loi du 25 février 1901, complétée par celles des 30 mars 1902 et 31 mars 1903.

« Cette loi, dit M. Garnier, a introduit dans le régime fiscal des successions, des modifications profondes qui portent, non seulement sur le taux des droits de mutation par décès, mais encore sur le mode de liquidation et de paiement de cet impôt. Dans son ensemble elle a autorisé la déduction du passif héréditaire, établi un droit progressif sur la part nette recueillie par chaque héritier ou légataire, créé de nouvelles règles, au sujet de la forme des déclarations de succession : édicté des mesures spéciales destinées à assurer le contrôle de la matière imposable, et enfin, déterminé au point de vue de l'impôt une assiette nouvelle pour la valeur de l'usufruit et de la nue propriété. »

C'est en définitive, cette dernière loi, combinée avec la loi du 22 frimaire an VII qui fixe actuellement le régime fiscal des droits d'enregistrement en général et de l'impôt des mutations par décès en particulier (1).^{en}

1. Le tarif actuel des droits de succession se trouve indiqué au tableau annexé, n° 5.

Première Partie

ASSIETTE DE L'IMPOT

L'impôt des successions est établi sur la valeur des biens héréditaires, c'est-à-dire sur la somme des richesses dont se compose la masse délaissée par le *de cujus*.

A raison même de l'introduction de la notion de la valeur, qui donne à cet impôt une allure économique, son étude est assez complexe. Il importe donc de procéder avec méthode. C'est pourquoi, avant d'aborder la théorie de l'évaluation immobilière, croyons-nous utile de bien faire connaître le mécanisme de cet impôt avec lequel la base de l'évaluation, surtout depuis la loi de 1901, est en connexité très profonde.

CHAPITRE PREMIER

De la valeur sur laquelle est assis le droit de mutation

Nous venons de dire que l'impôt frappait la valeur de la succession. Que faut-il entendre par ces mots : valeur de la succession. Est-ce la somme totale des biens délaissés, c'est-à-dire la valeur brute de la succession ? ou bien ce même ensemble de richesses, déduction faite des charges qui le grèvent c'est-à-dire la valeur nette, commerciale, de l'hérédité.

Ces deux interprétations répondent à deux conceptions différentes de la nature de cet impôt. Suivant que l'on considère que l'impôt des successions doit frapper la mutation qui s'opère et rien qu'elle, ce sera tout ce qui change de mains, l'actif brut de la succession qui supportera le droit. Si au contraire on se représente l'impôt comme le prix d'un service rendu par l'Etat, de la garantie qu'il donne à la libre dévolution des biens héréditaires, alors l'importance du service rendu

paiera l'importance du prélèvement. L'impôt cessera d'être exclusivement réel, il deviendra personnel. Il se calculera sur l'importance de l'émolument recueilli par une personne déterminée dans la succession, sur le montant de la part nette qui lui revient dans cette succession. C'est l'actif net, seul, que l'on considère, c'est-à-dire l'actif total duquel on retranche le passif correspondant.

Ces deux conceptions différentes dans leur principe, ne le sont pas moins dans leur application. Elles ont eu chacune leurs défenseurs acharnés, et à voir maintenant les arguments invoqués dans l'un et l'autre sens, on comprend fort bien l'hésitation qui s'est manifestée à opérer une réforme aussi ardemment désirée que combattue. Depuis la loi du 22 frimaire an VII jusqu'à celle du 25 février 1904, c'est-à-dire pendant plus d'un siècle, le droit de mutation a été perçu sur l'actif brut héréditaire.

L'héritier auquel était dévolu une succession grevée d'un passif payait autant que celui qui recueillait une succession de même importance mais nette de charges. D'où une inégalité flagrante : Le plus intéressant était aussi le plus atteint. Ainsi par exemple : deux personnes étaient appelées à une succession d'égale importance par la valeur des biens qu'elles comprenaient : 100.000 francs. La première était grevée d'un passif de 8.000 francs. L'autre était nette de toute dette ou charge. Les deux héritiers étaient par conséquent loin

de recueillir le même héritage. L'un reçoit 20.000 francs, l'autre 100.000 francs. Et cependant s'ils avaient le même degré de parenté vis-à-vis du défunt, si c'était deux enfants héritant de leurs parents, ils devaient verser au Trésor la même somme. Il en était ainsi alors même que, dans l'une de ces deux successions, le passif dépassait l'actif. L'héritier acceptant une succession grevée en partie ou en totalité d'un passif, devient par ce fait, le débiteur, à la place du défunt, des créanciers de la succession, et il est tenu d'en acquitter les dettes. En ne déduisant pas ces dettes, on imposait injustement à l'héritier des charges qui peuvent être très lourdes, surtout si les circonstances ne lui permettent pas de renoncer à la succession qui lui était dévolue. Il y a souvent dans une succession des questions d'honneur, des sentiments de famille que l'héritier doit placer plus haut que son intérêt personnel ; et s'il ne renonçait pas, s'il respectait ces sentiments, il devenait par la loi victime d'une situation qui n'est pas de son fait.

C'était donc plus encore qu'une injustice, un véritable défi au bon sens.

Il a bien fallu cependant des raisons sérieuses pour ajourner une réforme dont la nécessité s'imposait aussi manifestement. On a fait remarquer tout d'abord que la déduction des charges entraînerait pour le Trésor une perte que celui-ci n'était pas en mesure de supporter. C'est le même motif qui est invoqué chaque fois qu'il

est question de **mettre fin** à ses abus enracinés. Comme si vraiment le remède était aussi loin du mal.

Lorsque la réforme a été réalisée en 1901, on a élevé les droits de manière à combler le déficit qu'elle causait depuis lors, cette augmentation a prouvé au Trésor non seulement un produit égal, mais un excédent sensible sur les chiffres antérieurs.

On a aussi objecté les fraudes qui pourraient en résulter (1), les difficultés qu'entraînerait la justification des dettes (2). Enfin un argument, d'ordre juridi-

1. Ce qui donnait lieu de la part de M. Dupuy-Dutemps, rapporteur du projet de loi Burdeau sur la réforme des Successions aux considérations suivantes :

« L'administration de l'enregistrement, disait-il, semble redouter que l'adoption de cette proposition donne lieu à des fraudes trop faciles, et elle cite comme exemple la remise d'une contre-lettre ou la représentation d'un titre déjà payé ; mais il est évident, que, dans l'un et l'autre cas, la fraude nécessite le concours et la complicité du créancier qui s'exposerait gravement, en affirmant des faits contraires à la vérité ; au surplus cette même fraude peut se produire avec des actes authentiques ou des jugements, puisqu'il suffit d'une quittance sous seing privé pour témoigner de la libération et qu'on peut très bien représenter la grosse d'un acte ou d'un jugement après avoir payé, de la même façon qu'on peut représenter un titre sous seing privé. »

(Rapport Dupuy-Dutemps, 5 juillet 1894, A. 770, p. 1090, 3^e col. Documents parlementaires), à rapprocher de cette affirmation de M. Jamais :

« C'est sur la crainte et la possibilité des fraudes que l'administration de l'Enregistrement a appuyé sa résistance. (Rapport Jamais, 27 mars 1890. A. 495, p. 845, 3. col. Documents parlementaires.)

2. Difficultés que Crétet, rapporteur de la loi du 22 frimaire an VII au Conseil des Cinq-Cents, exprimait en ces termes : « Il faudrait, disait-il, procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par

que nous avons déjà exposé, savoir ; que le droit fiscal étant fondé sur la transmission de la chose reçue en héritage, constitue le prix de la protection accordée par la société au nouveau possesseur. Cette protection s'étendant à la chose, abstraction faite des dettes qui peuvent la grever, le service rendu par l'Etat est le même, en cas de dettes, que lorsque la succession est absolument libre, d'où la conséquence qu'il n'y a pas non plus à distinguer au point de vue de la rémunération. Nous raisonnons autrement aujourd'hui. Quelle que soit la valeur de ces arguments en théorie, ils ne tiennent plus devant les sept années d'expérience qui viennent de s'écouler. La loi de 1901 a reçu son application sans que des critiques très vives se soient élevées contre elle. Tous, rendant hommage à sa justice, se sont inclinés devant les exigences des agents de l'administration chargés de son recouvrement. Car il est bon de faire remarquer que c'est sur ceux-ci, que la loi, dans une matière aussi délicate, paraît s'être reposée du soin non plus seulement de son application, mais de celui encore de rendre son exécution plus facile. Conséquemment elle a élargi les pouvoirs qu'elle confère habituellement aux fonctionnaires de gestion.

des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles, et de les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes.

(Séance du 17 brumaire an VII.)

L'agent de l'administration décide en effet, en premier ressort si une déduction doit être admise ou rejetée. Il exerce son droit quelles que soient les justifications produites, sauf en ce qui concerne les dettes résultant de titres authentiques. « Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration (art. 5 § 1).

Si les justifications sont insuffisantes, il est tenu seulement de les mentionner dans la déclaration afin de laisser aux parties la possibilité de se pourvoir en restitution. A l'égard d'une dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession, une exception à ce pouvoir en quelque sorte discrétionnaire de l'agent, a été introduite. La déduction ne pourra être écartée par l'administration tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. L'action pour prouver la simulation sera prescrite après cinq ans à compter du jour de la déclaration (art. 5 § 2).

L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment. Il n'est pas dérogé en cette matière aux dispositions des articles 65 de la loi de frimaire an VII^e et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf dans les instances ne comportant

pas la procédure spéciale établie par ces articles (art. 8).

C'est ainsi que l'administration pourra établir l'inexactitude des déclarations en se basant sur des énonciations contenues dans des actes, des jugements, des exploits, en rapprochant la déclaration de la succession du débiteur de celle du créancier. Les présomptions de fait toutefois ne pourraient être que très rarement invoquées, car elles ne sauraient en général prévaloir contre la preuve fournie par les héritiers lors de la déclaration et admise par le receveur.

C'est donc à l'administration d'apporter la preuve de la fraude. Elle ne peut exiger la production nouvelle des titres qui ont une première fois été admis comme probants ; elle ne pourrait obtenir indirectement cette seconde production en se basant sur des présomptions de fait qui seraient insuffisantes par elles-mêmes à détruire la preuve résultant de ce titre. Postérieurement à la déclaration et à l'attestation du créancier, l'administration ne pourra donc qu'attaquer le titre même qui n'est pas en sa possession et fournir la preuve de la nullité de ce titre. L'attestation du créancier ne faisant pas preuve et n'ayant pas la valeur d'un titre, il sera plus facile de prouver qu'une dette dont la déclaration avait été admise était remboursée au moment du décès. Les héritiers de leur côté, ont comme l'administration la faculté de faire la preuve contraire par tous les moyens de la procédure de

droit commun, alors même que la régie engagerait et suivrait l'instance dans les formes de la loi de frimaire.

Malgré ces restrictions, le pouvoir de l'administration, on le voit, est encore assez étenadu et les frutudes ne paraissent pas fréquentes. Elle a au surplus une arme puissante entre les mains. Il lui est en effet permis d'infliger aux créanciers de complaisance de véritables peines par l'énormité des amendes qui sont édictées à leur intention. « Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs sans décimes. Le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu solidairement avec le déclarant au payement de l'amende et en supportera définitivement les frais.

La seule mesure susceptible de restreindre l'action de l'administration réside dans la responsabilité qui pèse sur les agents qui ont déduit une dette sans justification suffisante.

Lorsqu'il sera établi que des déductions ont été consenties sans que les titres ou justifications aient été présentés au receveur, l'agent de contrôle du receveur, relèvera un forcement en recette dont le recouvrement aura lieu à la charge de ce dernier. Il en serait encore de même s'il résultait des actes authentiques ou des livres de commerce produits lors de la déclaration que

par suite d'une erreur d'interprétation, le receveur a dû indûment opérer la déduction d'une dette, c'est donc une véritable responsabilité pécuniaire. Nous ne contesterons pas qu'elle ait sa raison d'être, quoique, en réalité, elle ne se vérifie que très rarement. Les agents, peut-être un peu par la crainte de cette responsabilité, beaucoup surtout par zèle professionnel étant naturellement portés à exagérer leurs demandes de justifications.

Ainsi donc l'expérience a prouvé qu'il n'est plus impossible de constater le montant des dettes grevant une succession ; de fait, aussi, peu de contestations se sont élevées sur la sincérité des déductions demandées et opérées. Les doutes paraissent s'être dissipés à ce sujet et le succès de la loi a été complet. Ils s'étaient pourtant trouvés exprimés même par d'excellents auteurs dans des termes bien positifs et faits pour frapper l'imagination même la mieux disposée. C'est ainsi que M. Championnière avait déclaré « qu'il n'était pas possible que l'impôt soit jamais assis sur une base moins injuste. La perception ainsi établie est facile et sanctionnée par une longue habitude, elle est supportée patiemment comme un accident rare ». Rare c'est vrai, pourrait-on ajouter, mais peut-être aussi ruineux.

La réforme du régime fiscal des successions dans le sens que nous venons d'exposer a eu ses effets dont l'utilité ne peut plus être révoquée en doute à cette

heure, et qui n'ont certainement pas peu contribué à encourager le législateur dans la voie de la justice et de l'égalité qu'il a suivie depuis.

Cette réforme, nous le verrons incessamment, nous l'avons écrit déjà, n'est pas complète. Il en est d'autres qui s'imposent pour atteindre ce que nous nous permettons d'invoquer ici : la perfection de la loi.

CHAPITRE II

Des biens qui doivent être déclarés pour la perception de l'impôt

La déclaration de succession doit comprendre tout ce qui existe dans le patrimoine du défunt activement et positivement (loi du 25 février 1901). Les biens à déclarer sont donc d'une manière générale tous les biens composant la succession quelles que soient leur origine ou leur nature (1), meubles et immeubles, dont

1. « On sait à quel dédale inextricable, dit M. Garnier, arrivait le système des successions par la division que l'ancien droit faisait des biens, soit en nobles ou roturiers, meubles ou immeubles, etc., en considérant leur nature, soit en acquêts et propres en s'attachant à leur origine.

« C'est ce système que l'article 732 du Code civil a voulu proscrire lorsqu'il déclare que « la loi ne considère ni la nature ni l'origine des « biens pour en régler la succession ». On rencontre cependant dans les diverses dispositions du Code trois exceptions à cette règle.

« La première a lieu à la mort de l'adopté relativement aux biens donnés par l'adoptant : La seconde se présente quand la personne qui a reçu des biens d'un ascendant meurt sans postérité légitime, l'ascendant s'il survit recueille ses biens à l'exclusion de tous autres. Cette seconde exception au principe de l'article 732 s'appelle le retour légal et fait l'objet de l'article 747 du Code civil.

« Enfin lorsqu'un enfant naturel meurt sans postérité et sans ascendant, la loi considère encore l'origine des biens pour faire retrouver

la propriété ou l'usufruit se trouvent transmis par l'effet du décès ou l'absence déclarée du propriétaire antérieur.

L'impôt moderne, à la différence du centième denier, frappe, en effet, les transmissions mobilières comme les transmissions immobilières, et aux mêmes tarifs depuis la loi du 18 mai 1850. Une seule condition est imposée pour leur déclaration : c'est qu'ils ne soient pas éventuels, c'est-à-dire que leur consistance repose sur un droit définitivement acquis. Cette règle exclut de la perception immédiate les droits subordonnés à l'événement d'une condition suspensive. L'impôt ne les atteint dans ce cas qu'à l'événement de la condition. Il en est de même des droits litigieux. Jusqu'à la décision du procès, ces droits n'ont pas encore de consistance, puisque leur existence est en question (2).

A l'inverse il peut y avoir résolution d'un droit dont la consistance est actuellement établie. Il faut alors distinguer. Le droit de mutation sera dû toutes les fois que l'annulation d'une mutation du chef du défunt n'est pas de nature à opérer rétrocession. La condition résolutoire fait rentrer l'objet de la mutation dans la succes-

ceux qui viennent de son auteur aux descendants légitimes de celui-ci. » C'est l'effet de la loi du 25 mars 1896, qui a rectifié sous l'ancien article 766 du Code civil (Garnier. *Répertoire Général de l'Enregistrement*, succession, n° 6).

2. Demante, tome II, p. 389-90.

sion du vendeur et les héritiers doivent en passer déclaration tous les six mois de sa résolution.

Il n'y aura pas lieu au paiement du droit de mutation dans la succession du premier vendeur décédé, lorsqu'on pourra reconnaître que la condition ne peut agir *retro et ab initio*, ce qui fait que l'annulation du contrat doit être considérée comme opérant une rétrocession ; car ce n'est pas du chef du premier vendeur que les biens viennent aux mains des héritiers qui ont obtenu l'annulation du contrat de vente, mais du chef de l'acquéreur qui est censé les leur revendre. (Solution des 17 novembre 1874 et 7 avril 1877.) Ainsi à l'égard du prix d'une vente, la créance est dans le patrimoine du vendeur. Incontestablement ses héritiers doivent l'impôt sur la valeur de cette créance. S'ils exercent l'action en résolution, ils ne doivent pas le droit de mutation par décès sur la chose qu'ils reprennent. Car en vertu de l'article 42 de la loi du 27 ventôse an IX ils encourent un droit de mutation à titre onéreux, comme s'ils reprenaient la chose *ex nova causa* (Demante n° 681) (1).

En définitive doivent seuls supporter les droits, les meubles et immeubles dont la consistance ne dépend pas d'une condition suspensive ou ne fait pas l'objet d'une rétrocession.

Bien que les droits frappant les meubles et immeu-

1. Garnier, *Successions*, page 214. (Résolution, n° 851).

bles soient identiques, leur assiette diffère et ceci nous amène naturellement à opérer une distinction entre ces deux catégories de biens. Nous ne reprendrons pas à la lettre la distinction des articles 516 et suivants du Code civil, mais il importe cependant de savoir reconnaître et ne jamais confondre le caractère mobilier et immobilier que suivant leur nature propre ou certaines circonstances qui les environnent, sont appelés à revêtir les biens soit corporels, soit incorporels.

Les carnets de statistique de l'administration de l'enregistrement mettent nettement en relief ce caractère. Ils donnent une énumération aussi complète que possible des biens sujets à déclaration. Nous ne pouvons mieux faire que de la reproduire ici, car c'est sur elle que nous nous appuierons dans la suite de notre étude (1).

1. Voir l'annexe n° 6.

STATISTIQUE DES VALEURS DÉCLARÉES ET DU PASSIF

Actif

VALEUR A ÉNONCER DANS LES DÉCLARATIONS

I. — *Biens meubles*

1° Valeurs françaises (Rentés sur l'Etat et autres valeurs du Trésor, actions, obligations, parts d'intérêts et commandites simples) ;

2° Valeurs étrangères (Rentés et effets publiés des gouvernements étrangers, actions, obligations, parts d'intérêt et commandites simples) ;

3° Numéraire ;

4° Assurances sur la vie ;

5° Dépôts en banque et compte courants ;

6° Livrets de Caisse d'Épargne et de la Caisse des Retraites pour la vieillesse ;

7° Créances. Rentés sur particuliers. Prix d'offices ;

8° Fonds de commerce (y compris les marchandises attachées aux fonds) ;

9° Meubles et objets mobiliers. Navires et bateaux. Autres meubles corporels.

II. — *Biens immeubles*

1° Immeubles urbains ;

2° Immeubles ruraux.

CHAPITRE III

De l'évaluation des biens

L'évaluation des biens dans la législation fiscale actuelle des successions est déterminée à l'aide de trois procédés : la valeur vénale, le revenu capitalisé et l'estimation des parties.

Ces trois procédés concourent évidemment à un même but : faire connaître la valeur réelle des biens composant la masse héréditaire imposable. Ils ont toutefois un champ d'application différent où nous allons les voir fonctionner.

SECTION I

De l'évaluation des biens meubles

§ 1. — *Historique*

La législation fiscale romaine atteignait aussi bien les successions mobilières que les successions immobilières. Aucune exemption n'était édictée en faveur des premières.

La valeur des meubles était déterminée par les agents

de la perception, les publicains. Toutefois les créances devaient être comprises dans la masse héréditaire pour leur valeur imposable, mais il est très probable qu'en cas d'insolvabilité des débiteurs les héritiers purent transiger avec les publicains, comme cela nous est attesté par le cas de Dasumius, recommandant à ses héritiers dans son testament de traiter sur ce point avec les agents du fisc (1). Ceux-ci eurent, en effet, une certaine latitude pour le recouvrement des impôts. Ils ne surent point en profiter utilement et cette latitude tourna vite à l'arbitraire, provoquant ainsi l'impopularité de ces fonctionnaires. On leur défendit d'abord de transiger sans l'autorisation de l'empereur. On protégea ensuite le contribuable en astreignant les publicains à restituer le double de ce qu'ils avaient illégalement perçu et même le triple en cas de violence.

Dans notre ancien droit français, nous avons vu que les droits de relief et de centième denier ne s'exercèrent pas sur les mutations mobilières. Il nous faut donc arriver à la période révolutionnaire pour voir cesser cette immunité fiscale.

La loi du 5 décembre 1790, qui abolit tous les anciens droits, établit une taxe sur les successions tant mobilières qu'immobilières, mais par un scrupule qui ne s'explique plus, maintint en partie la faveur antérieure. Les transmissions de meubles y bénéficiaient

1. Voir pour plus de détails la thèse de René Sauty, *op. cit.*

d'un tarif réduit, dont nous avons précédemment parlé.

La loi du 22 frimaire an VII, à son tour consolida ces errements. Elle ne taxa les successions mobilières que sous l'empire des nécessités financières, mais elle leur appliqua un tarif réduit pour corriger l'injustice qui faisait percevoir le droit de mutation sur l'actif brut héréditaire. Le droit de succession sur les meubles transmis en ligne directe par exemple fut fixé à 0 fr. 25 0/0 par l'article 69, § 1^{er}, numéro 3 au lieu de 1 0/0 comme pour les immeubles (même article § 3 n° 4). La loi du 18 mai 1850 est enfin venu établir leur égalité devant l'impôt.

§ 2. — *De l'évaluation des meubles sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII et des lois postérieures*

En matière de meubles, la valeur de la chose transmise est déterminée par la déclaration estimative des parties. Tel est le principe posé par la loi du 22 frimaire an VII dans son article 14 § 8 ainsi conçu : « La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel ainsi qu'il suit savoir :

« 8° Pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges.

« Toutefois, au paragraphe 9, elle édicte une règle spéciale pour les transmissions de rentes et pensions créées sans expression de capital .

« 9° Pour les rentes et pensions créées sans expression de capital, leurs transports et amortissements à raison d'un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et dix fois la rente viagère ou la pension, et quel que soit le prix stipulé pour le transport et l'amortissement. »

Cette exception notable a été complétée par l'article 75 de la loi du 13 mai 1818, en ce qui concerne l'évaluation des rentes et pensions stipulées payables en nature.

Avec le développement de la fortune mobilière, sous la forme des titres de rente, actions ou obligations, parts d'intérêt, cette réglementation laissait apparaître de graves lacunes. La loi du 18 mai 1850 article 7 est venu y remédier et introduire en même temps un mode d'évaluation qui s'est conservé de nos jours.

« Les mutations par décès d'inscriptions sur le grand livre de la dette publique seront soumises aux droits établis pour les successions. Il en sera de même des mutations par décès de fonds publics et d'actions des compagnies ou sociétés d'industries et de finances, étrangers, dépendant d'une succession régie par la loi française. Le capital servant à la liquidation du droit d'enregistrement sera déterminé par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission. En ce qui con-

cerne une valeur non introduite en Bourse ou pour laquelle il n'existe aucun marché susceptible de lui donner une cote, nous revenons au droit commun de la loi de frimaire.

« S'il s'agit de valeurs non cotées en Bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 27 frimaire an VII, sauf l'application de l'article 39 de la même loi, si l'estimative reconnue est insuffisante. »

C'est le dernier cours coté qui doit servir de base, lorsqu'une valeur n'a pas été cotée le jour du décès. Le cours de la Bourse de Paris déterminé la valeur des titres. L'administration adresse à tous ses agents un tableau mensuel du cours moyen des titres cotés à cette Bourse.

On cite en sens contraire un jugement du tribunal de Lyon du 19 juin 1863, qui a décidé que la Bourse dont il faudrait prendre le cours et celle qui est la plus proche du lieu où s'est ouverte la succession, avec ces considérants assez curieux, que d'abord c'est là que dans la réalité s'adressera l'héritier pour réaliser au plus vite ses valeurs, et qu'ensuite la loi traite d'une façon analogue certaines denrées dont l'évaluation est donnée par les mercuriales du lieu le plus voisin.

En agissant ainsi, on détruirait l'égalité dans la perception de l'impôt, égalité qui demande l'unité de base. D'autre part comment arriverait-on à déterminer le ressort d'une Bourse et les intentions présumables des

capitalistes voulant se défaire de leurs titres dans une Bourse plutôt que dans une autre. Sans compter que ceux-ci n'y ont qu'un vague intérêt. Le cours de toutes les Bourses tend à s'égaliser pour une même valeur. Il suffit de jeter un coup d'œil sur une cote pour s'en apercevoir.

Des circonstances particulières cependant peuvent amener certaines dérogations à cette règle. Si une valeur est cotée à une autre bourse qu'à celle de Paris, c'est le cours de cette bourse qui naturellement en déterminera la valeur imposable. Il en est ainsi pour certaines valeurs d'intérêt local, exclusivement cotées dans les lieux où les établissements qu'elles représentent ont leur siège, par exemple à Marseille, à Lyon...

En outre, pour les valeurs non admises à la cote officielle, mais en banque, l'évaluation conforme à cette cote est admise. Mais comme celle-ci n'a pas un caractère officiellement consacré, l'Administration ne l'invoque que comme une présomption de la valeur véritable du titre (solution du 2 septembre 1890). On sait, en effet, combien les cours du marché en banque sont sujets à caution.

Enfin certaines valeurs sont émises avec faculté accordée aux souscripteurs de se libérer par paiements partiels à des époques déterminées, et bien que le dernier paiement ne soit pas encore effectué, le cours de la Bourse exprime d'ordinaire la valeur du titre comme si la libération était complète. Dans ce cas, on déduit

pour le calcul du droit de mutation par décès, du capital formé d'après le cours moyen de la Bourse, le montant des paiements qui restaient à effectuer au jour du décès ; la différence obtenue représente la valeur réelle du titre ou le prix à payer par l'acquéreur en cas de négociation (solutions de l'Administration des 27 mai 1874 et 28 octobre 1876). La portion du capital dont le souscripteur ne s'est pas encore libéré représente, en effet, une dette de l'hérédité exigible suivant les conventions intervenues entre le capitaliste et l'emprunteur. De plus au cas où les héritiers réaliseraient une valeur non entièrement libérée, ce qui leur reviendrait serait précisément le capital déterminé par le cours, diminué de ce qui reste à appeler sur ce capital.

Diverses lois ont encore étendu et complété ces dispositions, notamment la loi du 8 juillet 1852, article 25, et celle du 23 août 1871 articles 3 et 4, qui assujettit au droit de mutation toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient.

Le régime fiscal des successions concernant les valeurs mobilières semble donc définitivement établi par la déclaration obligatoire de leur valeur vénale au jour du décès, valeur déterminée par le cours moyen de la Bourse de Paris, ou de toute autre Bourse où la valeur aurait fait l'objet d'une introduction exclusive et à défaut par la déclaration estimative des parties ou la cote en Banque.

Cette législation se suffit amplement à elle-même sur ce point spécial.

Voyons maintenant les créances.

Nous savons qu'on doit déclarer toutes les créances qui existaient au décès, même celles qui s'éteignent par confusion sur la tête de l'héritier débiteur de la créance qu'il recueille. Toutefois les créances litigieuses, incertaines et éventuelles ne doivent être déclarées que dans les six mois à partir de l'acte ou du paiement qui les a fait rentrer dans l'hérédité. Les créances certaines mais indéterminées dans leur quotité doivent être déclarées et il faut forcément que les parties fournissent une évaluation.

Le droit de mutation est perçu sur la valeur représentée par le montant nominal de la créance.

Toutefois une décision ministérielle du 12 août 1806 autorise les héritiers qui veulent se dispenser du paiement des droits de mutation par décès à renoncer aux créances irrécouvrables dépendant de la succession.

De même sont soumis aux droits de succession les sommes versées en dépôts en banque ou en comptes courants, les livrets de Caisse d'épargne et de la Caisse des retraites pour la vieillesse, sur le montant du capital réservé remboursé aux héritiers ou légataires ; les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré ; les fonds de commerce (y compris les marchandises attachées au fonds).

Tous ces cas ne donnent lieu dans la pratique à aucune difficulté.

Un dernier point reste à considérer : l'évaluation des meubles et objets mobiliers proprements dits. Il demande quelques explications, car il présente encore des faiblesses, et il est presque impossible à l'administration d'atteindre les fraudes qui se commettent dans les déclarations au sujet de la valeur des meubles meublants. Il n'est pas rare en effet de voir un mobilier de 1.000 ou 2.000 francs parfois même de quelques centaines de francs seulement figurer dans la déclaration d'une succession très opulente.

L'article 3 de la loi du 21 juin 1875, a essayé de remédier dans une certaine mesure à cette situation en disposant que la valeur des biens meubles serait déterminée désormais : 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans des deux années du décès ; 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente également passés dans les deux années du décès, alors même qu'il s'agirait d'objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er} et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente ; 3° A défaut d'inventaire, d'actes ou de ventes, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII.

« L'insuffisance dans l'estimation des biens est punie d'un droit en sus si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si au contraire l'acte est postérieur à cette

déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes. »

L'administration restait donc manifestement désarmée lorsqu'il ne se présentait à sa connaissance aucun fait ou acte faisant preuve sans avoir besoin de recourir au droit commun tel que inventaire, liquidation, partage, vente publique, etc., en un mot tout acte soumis à la formalité de l'enregistrement. Et cette situation se présentait dans la majorité des cas.

Il fallait donc rechercher un moyen nouveau permettant de déterminer d'une manière indirecte, la valeur approximative du mobilier faisant partie d'une succession. L'administration avait tout d'abord proposé un minimum imposable pour l'ensemble du mobilier corporel, basé sur l'importance du loyer ou de la valeur locative. Mais elle y a renoncé, car trop de causes font varier le prix du loyer pour pouvoir établir par ce procédé la valeur exacte des meubles. Il lui a paru qu'elle tenait un élément d'évaluation plus sûr dans les polices d'assurances. C'est cet élément qui a été introduit dans la loi du 25 février 1901, article 11, modifiant l'article 3 de la loi du 20 juin 1875, en lui ajoutant un paragraphe nouveau ainsi conçu.

« 3° A défaut d'inventaire, d'acte ou de vente, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès, en prenant pour base 33 0/0 de

l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès, et souscrites par le défunt ou ses auteurs, moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession sauf preuve contraire. Cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurances concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises.» (Le surplus de l'article comme à celui de la loi de 1875).

Bien que le texte ne le porte pas expressément, les seules police d'assurances susceptibles d'être invoquées sont les polices d'assurances contre l'incendie, à l'exclusion de toutes autres, assurances maritimes, les assurances contre les explosions, les bris de glace, la perte des objets, le vol, etc., etc... (1).

Cette nouvelle règle d'évaluation n'a pas produit tout son effet pratique, les parties s'abstenant le plus souvent de faire connaître à l'agent du fisc, l'existence d'une police d'assurance opposable au défunt. Le légis-

1. Cela résulte des travaux préparatoires. De même il n'y a pas lieu de distinguer pour l'application de la loi, si les polices ont été souscrites avant ou après sa promulgation, ou si l'assureur est étranger ou français; il suffit que le contrat s'applique à des risques français. La police doit remonter à moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession. Toutefois si la police originaire a été modifiée par un avenant c'est la date de cet avenant qui doit être prise comme point de départ des délais.

Mentionnons cependant que les assurances contre les récoltes, bestiaux et marchandises ne peuvent être prises comme base d'évaluation : « on a fait remarquer que ces assurances sont faites pour l'année, et qu'il y a des moments où elles peuvent n'avoir pour ainsi dire pas d'objet. » (Rapport Cordelet, Documents parlementaires, 9 juillet 1896, n° 171).

lateur a dû, en conséquence, remédier à cette situation et par la loi du 31 mars 1903 article 6, édicter un certain nombre de dispositions. C'est ainsi que désormais « dans toutes les déclarations de mutation par décès, les héritiers, donataires ou légataires devront faire connaître si les meubles transmis étaient l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie en cours au jour du décès ». Au cas de l'affirmative, ils seront tenus d'indiquer : 1° la date du contrat ; 2° le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, et 3° le montant des risques. Pour assurer l'exécution de l'obligation qu'il impose aux héritiers, donataires ou légataires, l'article 6 dispose dans son alinéa 2 que toute déclaration de mutation par décès qui ne contiendra pas la mention prescrite « sera réputée non existante en ce qui concerne lesdits meubles ».

Pour l'application de ces dispositions, l'administration dans son instruction générale du 25 avril 1903 n° 3117, § 1, a tracé les règles suivantes : « lorsqu'une déclaration de succession comprendra des objets mobiliers rentrant dans les prévisions de l'article 11 de la loi du 25 février 1901, le receveur devra, avant toute liquidation des droits, s'assurer que les parties se sont expliquées catégoriquement sur le fait de l'existence ou de la non existence d'un contrat d'assurance en cours au jour du décès. A défaut de mention relative aux polices d'assurances, il invitera les héritiers, donataires ou légataires à compléter leur déclaration, en appelant

leur attention sur le droit que lui confère l'article 6 de considérer cette déclaration comme inexistante en ce qui concerne les meubles. Si les parties refusent de se rendre à son invitation, la règle à suivre par le receveur différera suivant que la déclaration comprendra des biens, meubles et immeubles, autres que les objets mobiliers prévus dans l'article 11 de la loi de 1901 ou se composera exclusivement d'objets mobiliers de cette nature.

« Dans le premier cas le receveur acceptera la déclaration, mais il se bornera à percevoir l'impôt sur les valeurs héréditaires autres que les objets mobiliers, sans tenir compte de ces derniers ; si la déclaration n'est pas complétée, avant l'expiration du délai légal, par la mention relative aux polices d'assurances il réclamera le droit simple, et « le droit en sus » afférents aux objets mobiliers d'après l'évaluation contenue dans la déclaration primitive sauf à augmenter ou à diminuer au vu de la nouvelle déclaration que les parties seront tenues de souscrire.

« Lorsqu'au contraire, l'actif héréditaire consistera uniquement en objets mobiliers, le receveur ne devra rejeter la déclaration et refuser le paiement des droits que s'il est en mesure d'établir par les autres documents du bureau, l'existence du mobilier dépendant de la succession. La réclamation qui, en cas de rejet de la déclaration incomplète devra être adressée aux parties après l'expiration du délai légal, aura pour objet

le droit simple et le demi-droit en sus calculés sur une évaluation dont les héritiers, donataires ou légataires seront admis à modifier le chiffre dans une déclaration régulière.

« On doit au point de vue des observations qui précèdent assimiler à la déclaration qui ne contiendrait aucune mention relative aux contrats d'assurances celles qui, tout en constatant l'existence d'une police, ne renfermeraient pas les indications concernant la date, le nom, et le domicile de l'assureur et le montant des risques. »

Nous basant sur notre expérience professionnelle, il nous est permis d'affirmer que toutes ces mesures n'ont pas définitivement résolu la question. Qu'on jette les yeux sur les déclarations de successions qui sont soumises aux agents de l'administration, et l'on verra que 50 0/0 au moins de celles-ci, ne comportent pas de meubles ou objets mobiliers. Dans certaines contrées, surtout les plus pauvres, où le contribuable cherche par tous les moyens à échapper à l'impôt, la moyenne des polices d'assurances déclarées dans les successions ne dépasse pas 2 0/0, alors qu'au contraire, c'est le nombre des non assurés qui représente cette proportion.

C'est qu'il est difficile à l'administration de se rendre compte de l'existence d'une police d'assurances, sans la bonne volonté des parties. Or, celle-ci est en général sujette à caution.

Il serait pourtant simple, à notre avis, d'y remédier. Il suffirait pour cela de prendre à l'égard des compa-

gnies d'assurances une mesure du même ordre que celle qui a été prise par la loi du 25 février 1901 article 15 § 5 et 6 pour assurer le paiement des droits de mutation par décès sur les sommes, rentes, valeurs ou émoluments quelconques détenus par les sociétés ou compagnies, agents de change, banquiers, officiers ministériels, compagnies d'assurances et dépendant d'une succession ouverte,

Cette mesure consisterait à obliger les compagnies à faire enregistrer les polices d'assurances rentrant dans notre objet, au fur et à mesure de leur confection, au bureau du domicile de l'assuré.

On sait qu'aux termes de l'article 6 de la loi du 23 août 1871 (1), moyennant le paiement de la taxe obligatoire établie par cet article, les contrats d'assurances maritimes ou contre l'incendie seront enregistrés *gratis*, toutes les fois que la formalité sera requise. En exprimant que « la formalité sera requise », le législateur a entendu rendre cette formalité absolument facultative.

1. Art. 6, de la loi du 23 août 1871 :

« Tout contrat d'assurance maritime ou contre l'incendie, ainsi que toute convention postérieure contenant prolongation de l'assurance, augmentation dans la prime ou le capital assuré, désignation d'une somme en risque ou d'une prime à payer, est soumis à une taxe obligatoire, moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'enregistrement sera donnée gratis toutes les fois qu'elle sera requise.

Cette taxe est de 0 fr. 50 o/o sans décime, du montant de la prime et accessoires, pour les assurances maritimes, avec une surtaxe de 4 o/o depuis la loi du 30 décembre 1873 ; 8 o/o, pour les assurances contre l'incendie (10 o/o avec les décimes). Cette dernière seule est annuelle.

Par exception, elle devient obligatoire cependant lorsque la police d'assurance est annexée à un acte notarié en vertu de la loi du 16 juin 1824, article 13, mais ceci ne peut être considéré comme une dérogation à la règle précitée.

Cette prescription serait rendue obligatoire dans tous les cas, et les polices d'assurances contre l'incendie seraient et devraient de ce fait, être soumises à la formalité de l'enregistrement, dans un certain délai de leur souscription, au bureau même du domicile de l'assuré, bureau qui, aux termes de la loi du 25 février 1901, doit recevoir la déclaration en cas de décès.

Pour ne pas détruire l'exemption fiscale accordée par la loi de 1871, l'enregistrement continuerait à avoir lieu *gratis*, ce qui n'imposerait aucune charge nouvelle aux compagnies ou à l'assuré. Au moyen d'une table spéciale convenablement annotée et constamment tenue à jour, il serait alors facile au receveur de se rendre compte, en rapprochant la déclaration de succession de cette table, s'il existe ou non un contrat d'assurance en cours au jour du décès. Pour que le contrôle soit efficace et complet en cas de changement de résidence d'une personne inscrite à la table, le renvoi d'une copie de cette inscription au bureau de la nouvelle résidence sera effectué, dès que le receveur en aura eu connaissance.

§ 3. — *Conclusion*

Telles sont actuellement les diverses dispositions réglementant l'évaluation des biens meubles, pour la fixation du droit de mutation par décès. Elles nous paraissent excellentes dans leur ensemble. Sur un point cependant elles ne sont pas encore parvenues à décourager la fraude : l'évaluation des objets mobiliers est toujours aussi incertaine. Il est à souhaiter qu'à leur égard, le législateur complète au plus tôt l'œuvre qu'il a entendu réaliser dans l'utilisation des polices d'assurances contre l'incendie, comme base de leur évaluation.

SECTION II

De l'évaluation des biens immeubles

§ 1. — *Historique*

Nous ne faisons que rappeler ce que nous avons dit de la législation romaine.

Sous l'empire de cette législation, l'évaluation des immeubles successoraux était déterminée par la valeur vénale de ces biens, valeur fixée par un accord entre les parties et les agents chargés de la perception de

l'impôt. En elle-même, il ne semble pas que cette manière d'évaluer ait donné lieu à trop de difficultés.

La législation du centième denier, de même que la législation romaine établit son impôt sur la valeur vénale des biens immeubles. Toutefois, l'édit de décembre 1703 qui l'établit, introduit un élément nouveau pour la détermination de cette valeur : le revenu de l'immeuble, en déclarant que la valeur des immeubles sera fournie par la capitalisation au denier 20 des immeubles affermés. Dans le cas contraire, l'estimation des parties suffisait.

Cette évaluation basée sur le revenu n'est plus rappelée dans l'édit d'octobre 1706 que nous avons signalé. Celui-ci porte en effet que le droit de centième denier, à percevoir sur les transmissions immobilières par décès, en ligne collatérale, « sera payé sur la valeur desdits immeubles suivant l'estimation qui sera faite de gré à gré, entre les derniers de nos dits droits et les propriétaires si faire se peut, sinon sur l'estimation qui en sera faite par experts, qui seront convenus ou nommés d'office par nos juges, à qui la connaissance en sera attribuée ».

Il semble bien acquis cependant que la détermination de la valeur imposable par la capitalisation du revenu se soit maintenue dans la pratique et que l'estimation des parties n'ait jamais été considérée par la jurisprudence du Conseil du roi que comme un mode subsidiaire d'évaluation.

L'Assemblée constituante, dans sa loi du 5 décembre 1790, adopta sans rien changer cette jurisprudence du Conseil du roi que la loi du 22 frimaire an VII devait reprendre à son tour.

§ 2. — *De l'évaluation des immeubles sous le régime de loi du 22 frimaire an VII et des lois postérieures*

Trois lois gouvernent actuellement la matière de l'évaluation de la propriété immobilière dans les déclarations de succession. Ce sont :

- 1° La loi du 22 frimaire an VII ;
- 2° La loi du 21 juin 1875 ;
- 3° La loi du 25 février 1901.

Aux termes de la loi du 22 frimaire an VII, toujours en vigueur dans ses dispositions fondamentales, la valeur de la propriété de l'usufruit et de la jouissance des biens est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, savoir :

« Pour les transmissions de propriétés entre vifs, à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès de biens immeubles, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux courants sans distraction des charges (art. 15-7°). »

Ce mode d'évaluation a été modifié ainsi qu'il suit par l'article 2 de la loi du 21 juin 1875 :

« Dans tous les cas où conformément à l'article 15 de

la loi du 22 frimaire an VII, le revenu doit être multiplié par 20, il sera à l'avenir, multiplié par 25, mais seulement en ce qui concerne les immeubles ruraux. »

Enfin à cette règle de l'évaluation par la capitalisation du revenu par 20 ou 25, l'article 12 de la loi du 25 février 1901, est venu apporter une dérogation importante en décidant que :

« Les droits de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès, seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu. »

Par le développement de ces dispositions législatives nous sommes amenés à déduire deux choses :

1° L'existence de deux procédés d'évaluation : le revenu capitalisé et la valeur vénale. Ces deux procédés ont certainement, en théorie un rapport certain ; dans la pratique, ils n'ont rien d'équivalent ainsi que nous le démontrerons par la suite ;

2° L'existence pour les immeubles soumis à évaluation, d'une distinction fiscale qui les fait ranger dans l'une des trois catégories suivantes : immeubles urbains, immeubles ruraux ou immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu. Cette distinction n'est pas purement factice comme on pourrait le croire. Elle se traduit dans la réalité de l'impôt par des différences importantes.

Ainsi la matière de l'évaluation est nécessairement très complexe, et cela rend difficile le choix d'une mé-

thode pour son exposition. Si la théorie s'oppose nettement à la pratique comme nous venons de l'indiquer, il est par contre presque impossible de ne pas se servir en même temps des éléments de l'une et de l'autre dans l'exposition de l'évaluation. Ce n'est donc pas cette division qu'il convient d'adopter. La méthode la plus simple nous paraît être aussi la plus claire : observer et expliquer dans les divers phénomènes de l'évaluation, le principe et le fonctionnement de celle-ci.

Dans une étude externe nous considérerons tout d'abord cette évaluation dans son ensemble, ses parties principales, son champ d'application, pour arriver ensuite à une étude interne dans laquelle nous envisagerons cette même manière dans tous ses détails.

Deuxième Partie

PREMIÈRE DIVISION

ÉTUDE EXTERNE DE L'ÉVALUATION FISCALE DE LA PROPRIÉTÉ IMMOBILIÈRE

CHAPITRE PREMIER

A quels immeubles s'appliquent les dispositions législatives relatives à l'évaluation

La loi distingue trois sortes d'immeubles, les immeubles par nature, les immeubles par destination et les immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent.

A proprement parler, une seule espèce de biens est véritablement immeuble par nature, ce sont les fonds de terre. Le Code néanmoins a rangé dans cette catégorie certains biens pour lesquels le principe de l'immobilisation est moins dans leur nature propre, qui est plutôt mobilière, que dans le fait de leur accession ou incorporation au sol, tels sont les bâtiments, les moulins fixés

sur piliers, les récoltes pendantes par racines, les bois sur pied, les tuyaux servant à la conduite des eaux. Aussi la doctrine les classe-t-elle parmi les immeubles par nature, sous la dénomination spéciale d'immeubles par incorporation (Laurent, Demolombe).

Aux immeubles par nature, la loi oppose les immeubles par destination. Ce sont des objets, mobiliers par leur nature, accessoires d'un fonds de terre ou d'un bâtiment et auxquels le propriétaire a imprimé une destination spéciale.

Ainsi les biens sont immeubles, soit par leur nature même, soit par leur incorporation au sol, soit par la volonté du propriétaire. Mais tandis que les biens immeubles par nature ne peuvent être mobilisés, les autres au contraire le deviennent nécessairement lorsque leur séparation du sol est effectuée, ou que leur caractère originel leur est restitué.

La troisième catégorie d'immeubles vise uniquement des biens incorporels, qui ne sont de leur nature ni meubles, ni immeubles, et auxquels la loi en a attribué une, selon les choses auxquelles ils s'appliquent. Ce sont les actions.

Cette division qui est celle du Code, a été complétée depuis sa confection par trois décrets postérieurs qui ont immobilisé des droits reposant sur des meubles. Ceux-ci forment donc une quatrième classe d'immeubles auxquels on a donné la dénomination significative d'immeubles, par la détermination de la loi.

Théoriquement, l'évaluation par la capitalisation du revenu ou la valeur vénale s'applique indistinctement à ces différentes catégories d'immeubles, que ceux-ci soient donc immeubles par nature, par destination, par l'objet auquel ils s'appliquent ou par la détermination de la loi.

Toutefois la pratique nécessite quelques distinctions.

Les immeubles par nature : fonds de terre, bâtiments (art. 518 C. c.), moulins à vent ou à eau fixés sur piliers et faisant partie du bâtiment (art. 519), récoltes pendantes par les racines et fruits non encore recueillis (art. 520), coupes ordinaires de taillis ou futaies sans que les abus soient abattus (art. 521), tuyaux servant à la conduite des eaux (art. 513), ont pour destination principale sinon unique, de procurer un revenu, ou de concourir d'une façon permanente à l'exploitation d'un immeuble en procurant.

Ils sont donc susceptibles d'une déclaration pour un revenu particulier.

A l'égard des immeubles par destination, il faut raisonner autrement. Ce sont ici des objets mobiliers attachés à un fonds et affectés à son exploitation. Ils forment l'un des éléments de l'immeuble considéré dans son ensemble, en sorte que le revenu total de la propriété représente aussi bien le produit de l'accessoire que du principal. Il n'est pas possible alors de déclarer l'accessoire pour un revenu particulier.

Pourtant si ces choses annexées à l'immeuble avaient

conservé ou recouvert leur caractère originel, elles devraient être déclarées directement comme objets mobiliers et évaluées comme eux en capital.

De même pour les immeubles, pour l'objet auquel ils s'appliquent ; actions ayant donc pour objet un immeuble. Pour être sujette à déclaration, l'action doit, en outre, être certaine. Nous savons, en effet, qu'aux termes d'une décision ministérielle du 22 avril 1806, « l'héritier doit faire sa soumission pour ce qui concerne les objets incertains ou contestés, et qu'il doit en souscrire la déclaration dans les six mois de l'acte ou du jugement par lequel les droits de cet héritier sur lesdits objets auraient été définitivement reconnus ».

Les auteurs en ont conclu que les biens incertains ou litigieux devaient être déclarés pour mémoire (Dalloz, n° 4225. — Demante, n° 683). Mais ceci n'a rien d'obligatoire. Tant qu'elle conserve son caractère incertain, l'action n'est pas une valeur imposable et à ce titre ne tombe pas sous la nécessité de la déclaration.

Pour les actions dont le caractère est certain, il faut encore, selon nous, distinguer quant au procédé d'évaluation à employer. Si l'action est de celles dont le principal objet est de fournir accessoirement et en conséquence d'un droit immobilier, une redevance certaine et périodique, il n'est pas douteux qu'on doive l'évaluer sur la base au denier 20 du revenu qu'elle procure. Si au contraire ce revenu est impossible à déterminer, le droit de succession sera naturellement perçu sur la

valeur que représente l'action, et en capital. Il n'y a pas contradiction sur ce point entre ce mode d'évaluation et la loi du 22 frimaire an VII, celle-ci ayant pris la précaution de déclarer en ses articles 4, 14, numéros 8, 15, numéros 7 et 27 que le droit de mutation par décès devait être assis sur les valeurs transmises aux héritiers.

C'est ainsi que les redevances dues par le concessionnaire d'une mine au propriétaire du sol, tant qu'elles restent entre ses mains comme accessoires de son droit de propriété (loi du 21 avril 1810, art. 6), doivent être évaluées par la capitalisation au denier 20. Toutefois, séparées de la propriété du fonds, elles ne constituent que des rentes mobilières, susceptibles de l'évaluation qui leur est propre et que nous avons exposée par ailleurs.

Enfin, par dérogation à la règle précédente qui veut qu'un droit ait la même qualité que son objet, la loi a établi une immobilisation spéciale au profit de droits reposant sur des choses mobilières.

Cette immobilisation a fonctionné dans les quelques cas que nous mentionnons :

1^o Par un décret du 16 janvier 1808, article 7, il est permis au propriétaire d'actions de la Banque de France d'imprimer à ces actions, le caractère d'immeubles en déclarant leur volonté dans la forme voulue pour le transfert des rentes, c'est-à-dire au moyen d'une déclaration signée sur un registre spécial. Les actions immobilisées sont susceptibles de privilèges immobiliers, d'hy-

pothèques. Elles peuvent de même être acquises en remploi d'immeubles.

L'immobilisation ne lie pas définitivement les titulaires qui peuvent les rendre de nouveau mobilières, au moyen d'une déclaration semblable faite à la Banque. Toutefois cette déclaration est soumise à certaines formes. Elle doit contenir l'établissement de la propriété, elle est transcrite à la conservation des hypothèques de Paris et soumise s'il y a lieu aux formalités requises pour la purge (loi du 17 mai 1834, art. 5). La déclaration d'immobilisation n'est pas sujette à l'enregistrement, mais celle par laquelle l'actionnaire remobilise l'action immobilière doit être enregistrée et elle est passible du droit de transcription sur le capital déterminé par le cours de la Bourse au jour de la déclaration. (Solution du 21 mars 1856.)

2° Par un autre décret du 16 mars 1810, les dispositions qui précèdent du décret de 1808, concernant les actions de la Banque de France, ont été étendues aux actions de la Compagnie des canaux d'Orléans et du Loing.

Cette exception a disparu par suite du rachat des canaux, d'Orléans et du Loing, par l'Etat.

3° Un décret du 1^{er} mars 1808, [permettait d'immobiliser de la même manière les rentes sur l'Etat pour la formation des majorats. Mais deux lois, l'une du 12 mars 1835, l'autre du 11 mai 1849, ont interdit pour l'avenir, toute institution de majorat.

4° L'ordonnance du 2 avril 1817, articles 1 et 6, déclare que les rentes sur l'Etat et sur les villes seront immobilisées lorsqu'elles seront acquises par les communes et certains établissements publics en remploi d'effets immobiliers donnés ou légués. Cette exception en dehors de notre sujet, fonctionne encore, mais elle a perdu de son importance par suite de l'aliénation qui peut être permise, pour lesdits titres, sous certaines conditions.

5° Enfin, il résulte d'un arrêt de la Cour de cassation, du 27 novembre 1855, que les rentes sur l'Etat attribuées aux émigrés ou à leurs représentants par la loi du 27 avril 1825, en indemnité de la confiscation et de la vente de leurs biens immeubles pendant la Révolution, sont considérées comme immeubles lorsqu'il s'agit de déterminer quel est celui de l'héritier aux meubles ou de l'héritier aux immeubles qui doit les recueillir. Entre les mains de l'héritier qui les reçoit, elles conservent néanmoins leur caractère mobilier. Cette exception, toute interprétative, pour les besoins d'une cause qui ne se présente plus de nos jours, vu son éloignement, a par le même motif, complètement disparu.

De sorte que l'immobilisation par la détermination de la loi, n'existe plus qu'au profit des actions de la Banque de France, avec cette particularité, que ce caractère essentiellement facultatif, est laissé à l'entier choix de l'actionnaire.

Peu nous importerait cette qualité de meubles d'immeubles, attribuée aux actions de la Banque de France, s'il ne devait se traduire dans la réalité de l'impôt par un avantage que rien ne justifie. Son immobilisation, en lui imprimant ce caractère, la rend du même coup, susceptible de l'évaluation par le revenu capitalisé au denier 20, c'est-à-dire à un taux de 5 0/0.

Or il n'est pas besoin d'être un grand financier pour se rendre compte de l'exagération de ce taux de 5 0/0 appliqué au revenu servi par la Banque de France, sous forme de dividendes, à ses actionnaires.

Par sa sécurité, et les biens nombreux qui l'unissent à l'Etat, le crédit de la Banque peut se comparer au crédit de l'Etat. Peut-être même n'y aurait-il pas témérité à prétendre qu'il lui est supérieur. Les fonds publics de l'Etat ne rapportent pas plus de 3 0/0, l'action de la Banque de France donne environ 4,50 0/0, sur lesquels il faut défalquer les divers impôts frappant les valeurs mobilières, soit en réalité en 4 0/0 en moyenne. En l'état actuel c'est donc au denier 25 qu'il faudrait capitaliser pour obtenir une évaluation en rapport avec la valeur du titre en question.

L'action de la Banque de France, cotée en Bourse 4.100 francs environ, rapportait en 1908, 182 fr. 29 ce qui capitalisé par 20, donne une valeur imposable de 3.645 fr. 80. Il en résulte une immunité fiscale de 454 francs par action, au profit du propriétaire qui a immobilisé son titre, et de par sa seule volonté. C'est

done un moyen fort commode d'échapper à une partie du droit de succession.

En outre le procédé est illogique. Tandis que l'action ordinaire, nominative quoique non immobilisée subira l'impôt sur sa valeur nominale au cours de la Bourse du jour du décès ; la même action immobilisée aujourd'hui, remobilisée demain, ne sera atteinte que sur une valeur conventionnelle, toujours au-dessous de la valeur réelle. L'action de la Banque de France est une valeur essentiellement mobilière, de sa nature, se négociant à la Bourse des valeurs mobilières, comme un titre quelconque.

Le législateur a cru, en raison des services rendus par la Banque à l'Etat, attacher à la possession de l'action, quelques privilèges ordinairement réservés aux immeubles. C'était évidemment son droit. Mais il importe pour la justice et l'égalité de l'impôt que l'action de la Banque de France soit mise sur le même pied que les autres valeurs mobilières, qu'elle ne soit pas traitée, ni mieux, ni pire, devant l'impôt, que le fonds public même de l'Etat : la rente française.

CHAPITRE II

De la distinction fiscale des immeubles, relativement à leur évaluation

Nous avons vu que la loi du 22 frimaire an VII avait institué un taux de capitalisation unique, pour toute espèce de bien immeuble. C'était le denier 20 pour la propriété.

Cette évaluation a été modifiée par l'article 2 de la loi du 21 juin 1875 qui a porté le coefficient en ce qui concerne les immeubles ruraux, à 25 pour la propriété.

Cette disposition a été destinée à rétablir l'égalité au point de vue de l'impôt, entre les immeubles urbains et les immeubles ruraux, qui en égard à la différence de leurs revenus respectifs ne subissaient pas la perception, sous la législation antérieure, dans d'égales proportions. L'uniformité du multiplicateur pour les immeubles ruraux et les immeubles urbains aboutissait, en effet, à une injustice dans la répartition de l'impôt, au profit de la propriété rurale dont le revenu ne dépasse guère 2 1/2 ou 3 0/0 et qui supportait par conséquent l'impôt sur un capital inférieur de presque moitié à leur valeur vénale.

Elle a, de plus, été rendue applicable dans la généralité

de ces termes à toutes les mutations, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, qui supportent le droit de transmission sur la base du revenu capitalisé.

La loi de 1875, a remis en lumière une distinction entre les immeubles ruraux et les autres immeubles. Cette distinction ne lui est pas personnelle. Elle avait déjà été établie par l'article 2 de la loi du 16 juin 1824 (1), relatif aux échanges d'immeubles contigus (disposition abrogée par l'art. 16 de la loi du 24 mai 1834) et par l'article 4 de la loi du 27 juillet 1870, sur le même objet.

Comment donc pourra-t-on reconnaître pour l'application de la loi, un immeuble rural d'un immeuble urbain ?

§ 1. — *Immeubles ruraux et urbains*

Dans l'acception naturelle des mots, les immeubles ruraux et les immeubles urbains sont ceux qui ont leur situation soit à la campagne soit à la ville. Leur acception fiscale est toute différente. Sont ruraux ou urbains des immeubles indifféremment situés à la campagne ou

1. Art. 2 de la loi du 16 juin 1824. — « Les échanges sur les biens ruraux ne paieront que 1 franc fixe pour tous droits... »

Art. 4 de la loi du 27 juillet 1870. — « A partir de la promulgation de la présente loi, il ne sera perçu sur les échanges d'immeubles ruraux non bâtis, que 0 fr. 20 o/o pour tout droit... »

à la ville. C'est exclusivement leur affectation qui décide de leur nature et ceci est assez curieux.

« Peut-être est-il regrettable, dit M. Demante, de voir restaurer cette définition des immeubles urbains et ruraux qu'il faut immédiatement contrarier par le commentaire, et suivant laquelle on trouve des immeubles ruraux à la ville et des immeubles urbains à la campagne. Cette observation n'a trait qu'à la forme. Quant au fond, la mesure est grave, puisqu'elle fait porter une augmentation d'impôt sur l'agriculture. »

Nous retrouvons une distinction analogue dans le Code civil (art. 687) à propos des servitudes. « Les servitudes sont établies pour l'usage des bâtiments ou pour celui des fonds de terre. Celles de la première espèce s'appellent urbaines, soit que les bâtiments auxquels elles sont dues soient situés à la ville ou à la campagne.

Cette distinction a donc été reprise par le rapporteur de la loi de 1875, qui a pris soin en même temps de nous tracer les règles à appliquer.

« C'est la nature et non la situation d'un fonds qui doit être considérée pour savoir s'il est rural ou urbain. Le caractère de l'immeuble se détermine par sa principale destination : est urbain, l'immeuble principalement affecté à l'habitation ou à un usage soit industriel, soit commercial ; est rural, l'immeuble principalement affecté à la production des fruits naturels ou artificiels,

prairie, terre labourable ou vignoble (1). » C'est ainsi que sont ruraux : les bâtiments formant l'accessoire d'une exploitation agricole, bien qu'ils soient situés dans un village et habités par le propriétaire qui cultive lui-même ses terres (Troyes, 11 août 1880. Valenciennes, 13 mars 1895), les maisons de cultivateurs exploitant eux-mêmes leurs propriétés (Sol. du 27 septembre 1879) ; les jardins éloignés des habitations ou loués pour la culture maraîchère.

Par contre sont urbains : les jardins potagers attachés à une maison de maître, — un terrain servant à l'exploitation d'une briqueterie — une usine avec étang — un établissement horticole — un moulin à eau, mais non les herbages qui n'en forment point l'accessoire indispensable.

Malgré que les caractères des immeubles aient été suffisamment précisés hors de la discussion de la loi, les difficultés n'en subsistent pas moins, il est facile de s'en apercevoir par l'énumération qui précède.

Elles se présentent surtout lorsque des immeubles comprennent des terrains et des bâtiments.

C'est alors la principale destination de l'immeuble, considéré dans son ensemble, qui sert à les caractériser.

Mais si cet immeuble comprend des biens ayant en réalité deux destinations il y a lieu de considérer iso-

1. Rapport de M. Berthauld, à l'Assemblée nationale, séance du 14 mai 1875.

lément les deux sortes de biens et d'appliquer à chacun la capitalisation afférente à sa nature propre. C'est ainsi que si un moulin est loué pour un prix unique avec des herbages, il y a lieu d'établir une ventilation et de traiter le moulin comme bien urbain et les terres comme bien rural. (Solution du 22 août 1878.)

Il faut donc ne pas s'arrêter au caractère d'immeubles bâtis ou non bâtis, ni distinguer entre les bâtiments ruraux suivant qu'ils sont ou non destinés à l'habitation des hommes, comme on le fait pour l'assiette de la contribution foncière. (Cons. d'Etat, 3 mars 1893.)

Notons pour être complet que c'est aux parties qu'il appartient d'abord de déclarer le caractère des immeubles héréditaires. (Solution du 6 octobre 1891.)

§ 2. — *Immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu*

A la double distinction établie par la loi de 1875, la loi de 1901 est venue en adjoindre une autre dans l'exception qu'elle apporte à la règle de l'évaluation par la capitalisation du revenu.

En son article 12, elle décide en effet que les biens immeubles non productibles de revenus subiront le droit de mutation sur leur valeur vénale.

C'est un procédé nouveau, dont l'adoption n'a été obtenue qu'après une lutte acharnée.

On fait valoir pour le justifier qu'il supprime une inégalité dans l'impôt (1) : sous l'ancien système, en effet, les immeubles improductifs ou productifs de faibles revenus et dont la valeur réelle pouvait néanmoins être très grande échappaient à peu près à l'impôt de mutation. De ce fait, il faudrait admettre que la capitalisation du revenu comme base de l'évaluation n'est recevable que lorsqu'elle fournit une valeur très approximative de la valeur réelle de l'immeuble (2). Quand le principal élément fait défaut : le revenu, la détermination de cette valeur devient purement arbitraire. C'est ce que la loi a voulu éviter en donnant aux immeubles n'ayant pas pour destination de procurer un revenu, la valeur vénale comme base d'évaluation.

Mais quel est au juste le sens des mots « dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu » ?

Répondant à une question qui lui était posée à ce

1. « L'article 12, dit M. Monestier dans son rapport, a pour objet de faire disparaître le privilège fiscal dont jouissent les immeubles non productibles de revenu, en permettant de les imposer d'après leur valeur vénale et non en prenant pour base la capitalisation de leur insignifiant revenu. (Documents parlementaires. Sénat, n° 475, 31 décembre 1900. *J. Off.*, p. 978.)

2. C'est ce que dit implicitement le rapport de M. Mesureur : « Si le système de la liquidation de l'impôt sur le revenu capitalisé devait être conservé comme règle générale, il comporterait cependant une exception pour le cas où il est dans la nature de l'immeuble transmis, soit de ne produire aucun revenu, soit de produire un revenu extrêmement aible et sans proportion aucune avec la valeur vénale. (Documents parlementaires. Chambre, 9 juillet 1900, n° 1836. *J. Off.*, p. 1737.)

sujet, M. Caillaux, ministre des Finances, en a donné l'interprétation suivante : « C'est une question de pur fait. » Nous avons, je crois, trouvé la meilleure définition, en disant : « les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ; c'est là, suivant moi, le critérium le meilleur. Il est difficile d'imaginer une formule qui réponde mieux à la variabilité des cas qui se présenteront. *L'article 12 sera appliqué aux immeubles dont le revenu n'est pas en proportion avec leur valeur réelle.* » (Chambre. Séance du 16 nov. 1900.)

L'instruction, numéro 3058, de l'administration de l'Enregistrement, explique de son côté, que l'article 12 vise les immeubles « dont le revenu n'est pas en proportion avec la valeur vénale, tels que les terrains à bâtir, les châteaux, les propriétés qui ne sont pas des propriétés de rapport. »

C'est donc, en réalité, une question de pur fait, qu'on ne peut évidemment résoudre que d'après les circonstances spéciales de chaque espèce. Néanmoins il y a certaines règles qui ont été fixées par la loi. Pour que la valeur vénale reçoive son application il est nécessaire que deux conditions se trouvent remplies en même temps : 1° que les immeubles ne fournissent pas de revenus appréciables ; et 2° que telle soit leur destination actuelle.

Il en résulte que l'improductivité visée par la loi, n'est pas une improductivité de fait, indépendante de la volonté du propriétaire de l'immeuble. Pour que

l'article 12 entre en jeu, il faut que cette improductivité résulte de la destination de l'immeuble, de son affectation. Il n'est pas, de plus, nécessaire que cette improductivité soit absolue : il suffit seulement, cela ressort du discours de M. Caillaux, que le revenu ne soit pas en proportion avec la valeur vénale et que sa perception n'ait pour le propriétaire qu'une importance secondaire. Comme exemples à l'appui, il est possible de citer le cas du propriétaire qui donne à bail une partie peu importante de la maison qu'il habite, ou bien encore qui : occupant pendant presque toute l'année cette maison, la loue pendant quelques semaines. (Séance du 16 nov. 1900.)

A l'inverse, restent soumis à l'évaluation par la capitalisation du revenu : un immeuble non occupé, un immeuble rural laissé sans culture, mais affecté ordinairement à la production d'un revenu. Ils doivent être évalués à leur valeur locative.

Les travaux parlementaires nous donnent quelques exemples d'immeubles tombant sous le coup de l'article 12 : tels ceux classiques des terrains à bâtir, château et parc, hôtels particuliers. Mais leur énumération n'est pas limitative, et la doctrine est à même d'en reconnaître une foule d'autres, parmi tout ce qui n'est actuellement destiné, ni à la location, ni à la culture, ni à l'exploitation annuelle (1).

1. C'est ainsi que sont visés par l'article 12, outre les exemples mentionnés : les jardins d'agrément, serres, maisons de maître, villas et

Pour terminer disons que pour ces immeubles l'Administration n'a pas le choix entre l'évaluation du revenu et celle de la valeur vénale ; c'est toujours la valeur vénale qui déterminera la valeur imposable. La loi en a ainsi déclaré lorsque au texte primitif qui portait « l'administration aura le droit... », le Sénat a substitué les mots « Les droits seront liquidés... », afin de faire disparaître toute équivoque sur ce point.

chalets, non destinés à la location pouvant être assimilés aux hôtels particuliers ; terrains achetés en vue de la spéculation et ne produisant qu'un revenu insignifiant, tels ceux consacrés à la chasse.

CHAPITRE III

Formes extérieures de l'évaluation

Pour les mutations à titre gratuit, spécialement par décès, les termes d'évaluation des immeubles héréditaires résultent de la combinaison des trois lois du 22 frimaire an VII, 21 juin 1875 et 25 février 1901. Ce sont, nous le savons : le revenu capitalisé et la valeur vénale.

Le revenu capitalisé n'est autre chose qu'un souvenir des règles de notre ancien droit français (1) et principalement de la législation du centième dernier. Celui-ci établi en effet par l'édit de décembre 1703 portait que le droit de mutation devait être perçu sur la « valeur

1. On disait en effet, jadis « si le fief est affermé de bonne foi et sans fraude le seigneur doit se contenter du prix de la ferme » Guyot. *Traité des fiefs*, t. II, p. 221 Demante.

De même pour le centième denier « si les biens, disaient Bosquet, sont affermés, le droit de centième denier est dû... sur le pied du capital au denier 20 du revenu lors de l'ouverture de la succession, et non pas sur le prix des acquisitions *Dictionnaire des Domaines*, V^o Succession, n^o 4.

des biens immeubles ». Valeur déterminée par le capital au denier 20 des biens affermés et par la déclaration de l'héritier dans le cas contraire.

La loi de frimaire a conservé le premier mode et rejeté le second en décidant que l'évaluation serait fournie par le revenu capitalisé au denier 20. La loi de 1875 a relevé ce taux pour les immeubles ruraux en capitalisant par 25 le revenu afférent à ces immeubles.

La loi du 25 février 1901, par des considérations raisonnées, les seules que nous trouvions dans cette matière, et que nous étudierons par la suite, a substitué au revenu capitalisé par 20 ou 25 l'évaluation en valeur vénale pour les immeubles n'ayant pas pour affectation première de procurer un revenu.

Ces procédés d'évaluation ne s'appliquent donc pas indifféremment à tous les immeubles. Leur champ d'action est nettement déterminé et les formes dans lesquelles ils s'exercent ont été également indiquées par la loi d'une façon précise. Ce sont elles que nous allons retracer maintenant.

La loi du 22 frimaire an VII nous fait connaître dans son article 15 n° 7 deux modes de détermination du revenu : l'évaluation des parties ou le prix des taux courants. L'emploi de l'un quelconque de ces deux modes n'est pas laissé plus à la faculté des héritiers que de l'administration. L'évaluation par la déclaration des parties n'est admise qu'à défaut de bail ou de tout autre acte faisant connaître le véritable revenu. Elle

n'a donc qu'un caractère essentiellement subsidiaire. De plus l'Administration est liée par l'existence du bail sauf le droit qui lui est reconnu de faire établir qu'il est simulé.

Tel est le principe, et les tribunaux ne pourraient écarter un bail courant sous prétexte que le prix est hors de proportion avec le revenu normal, qu'il a été surélevé par suite de circonstances exceptionnelles. A l'inverse l'administration n'est pas fondée à requérir l'expertise pour un prix de bail courant inférieur au revenu normal, si ce n'est en cas de fraude ou de dol.

Le bail est toujours rédigé par écrit, que décider alors des locations qui sont faites verbalement ? Elles peuvent constituer un titre pour l'administration, lorsqu'elles lui paraissent représenter avec certitude le revenu réel, mais les parties ne peuvent l'invoquer contre l'administration, qui conserve le droit de faire établir par expertise le revenu de l'immeuble malgré l'existence de ces locations. Toutefois on ne peut prendre pour base le prix des locations faites au mois, à la semaine, à la saison. (Le Havre, 12 juillet 1849.)

Il faut encore que le bail qui sert pour l'évaluation, soit courant. Par bail courant on doit entendre celui qui existait et était exécuté lors de l'ouverture de la succession (1).

1. Non encore expiré au moment où le droit s'est ouvert. V. Dalloz. n° 4681.

Lorsque ces conditions sont remplies, le prix du bail forme la base de la perception du droit de mutation. Mais le prix du bail ne se compose pas seulement de la rente en argent ou en nature que le preneur s'engage à payer, il comprend en outre la valeur des charges qui incombent de droit au bailleur telles que la contribution foncière, les frais de gros entretien mais que le locataire s'oblige à acquitter au lieu et place de ce dernier, sans indemnité. C'est en définitive « le prix des baux courants, sans distraction des charges » de la loi de frimaire.

Pour les baux dont le prix est payable en nature, ainsi que pour les baux à portions de fruits, la conversion des fermages en argent doit être établie suivant les règles prescrites par la loi du 15 mai 1818 article 75 : si le bail est stipulé payable en nature, il en est fait une évaluation d'après le cours de la valeur des grains ou autres denrées pendant une année moyenne selon les mercuriales du marché le plus voisin. On forme l'année moyenne d'après les quatorze dernières années antérieures à celles de l'ouverture du droit ; on retranche les deux plus fortes et les deux plus faibles ; l'année moyenne est établie sur les dix années restantes.

Mais dans le cas où les denrées ne figureraient pas dans les mercuriales, ou également en cas d'inexistence de ces mercuriales, les baux de l'espèce ne pourraient être invoqués comme déterminant le revenu des immeu-

bles loués, attendu que les redevances n'étant pas susceptibles d'être appréciées avec certitude, le prix du bail devrait être considéré comme indéterminé. Le revenu des biens loués serait alors évalué par les parties sous le contrôle de l'administration.

Les mêmes motifs conduisent à décider que les baux à colonage ou à portion de fruits dont le prix consistant en une part fixe des produits des immeubles affermés ne peut être évalué avec précision, ne sauraient servir de base à la perception du droit de mutation par décès (Cassation, 9 mai 1826). L'article 75 de la loi du 15 mai 1818 n'est applicable qu'aux bases payables en nature, c'est-à-dire aux baux payables en denrées dont la nature et la quantité ont été déterminées à l'avance.

Quand des modifications surviennent au cours du bail dans les immeubles loués, la détermination du revenu par le prix du bail est assez complexe. Le prix du bail ne sera plus regardé comme exprimant la valeur légale du revenu si les changements apportés à ces immeubles en ont considérablement rehaussé ou diminué l'importance. Par exemple si des constructions y ont été élevées ou si les constructions existantes au moment du bail ont été détruites en tout ou en partie avant le décès. Il y aura lieu dans ce cas pour les parties de déclarer la valeur locative des immeubles tels qu'ils se comportaient au moment du décès (Péronne, 30 novembre 1849. Toulouse, 29 août 1878). La solu-

tion serait toutefois différente si le prix stipulé dans le bail pouvait être considéré comme représentant le revenu de l'immeuble dans l'état où il se trouvait au jour de l'ouverture de la succession. Les questions de l'espèce ne sauraient être résolues que d'après les clauses de l'acte de bail et les circonstances de fait de chaque affaire.

A défaut de bail courant les parties doivent évaluer elles-mêmes le revenu des biens à déclarer sous le contrôle de l'administration. Ce contrôle s'exerce au moyen de l'expertise. Les parties doivent déclarer le revenu brut, c'est-à-dire le revenu sans distraction des charges. Aucune des charges annuelles pesant sur le revenu, telles que : assurances, contributions, ne peut être déduite. Toutefois ils pourront déduire du produit brut les frais de toutes sortes que nécessite la culture de l'immeuble, la production des récoltes (Saint-Amand, 3 février 1871) tels que : gages des domestiques, salaires des journaliers, etc., en un mot ce qui constitue à proprement parler les frais d'exploitation de l'immeuble. La rente de la terre ne s'entend que de ce qui revient au propriétaire du sol en représentation de son capital immobilier et non de la part correspondante au travail du cultivateur.

Notons que le revenu déclaré doit comprendre non seulement les fruits proprement dits, mais encore tous les produits périodiques, de nature à augmenter la valeur de l'immeuble (Cassation, 6 mars 1867. Inst.

2.358, § 2) et dont aucune partie ne peut être affranchie de l'impôt. Ainsi indépendamment du produit naturel d'une forêt, il faut comprendre les minerais de fer d'alluvion provenant d'une minière en exploitation dans cette forêt au moment de l'ouverture de la succession.

Un procédé mixte d'évaluation se présente lorsque des immeubles sont loués partiellement. Le bail qui a pour objet une partie seulement des immeubles successoraux constitue pour les biens auxquels il s'applique, la base légale de la perception de l'impôt. L'article 45 numéro 7 de la loi du 22 frimaire an VII qui fait du produit des baux courants la base de la capitalisation est en effet conçu dans les termes les plus généraux et exclut toute distinction tirée de ce fait que les biens héréditaires ne seraient pas entièrement loués. L'estimation des parties doit en cas être restreinte aux immeubles non loués. De même et par voie de conséquence, le droit de requérir l'expertise ne peut être exercé par l'administration qu'à l'égard des biens non compris dans le bail (Seine, 9 février 1883).

De tout ceci, il est facile d'apercevoir quelques-unes des difficultés qui peuvent surgir dans la détermination du revenu qui doit fixer la base de l'évaluation immobilière. Ce ne sont pas les plus importantes, et nous en montrerons bien d'autres dans l'étude interne de la question. Nous nous contentons pour l'instant de retenir l'attention sur ce point.

A l'égard des immeubles dont la destination au

moment de l'ouverture de l'hérédité, n'est pas de procurer un revenu, la loi du 25 février 1901, a introduit une modification dans leur mode d'évaluation.

Ces biens doivent être estimés en valeur vénale, à l'exclusion du capital obtenu en multipliant par 20 ou 25, leur valeur locative (art. 12 de la loi). La valeur vénale servant de base à l'impôt est donc indépendante du capital obtenu par le produit au denier 20 du revenu ou de la valeur locative des immeubles. D'autre part, l'administration ne peut pour ces immeubles calculer l'impôt que sur leur valeur vénale : elle n'a pas le droit d'opter entre cette valeur et le revenu capitalisé, et de choisir l'estimation la plus avantageuse pour le Trésor. Le ministre des Finances l'a formellement déclaré (*J. off.* Débats, Sénat, séance du 25 janvier 1901, p. 105, col. 3). Au surplus le texte de la loi ne laisse aucun doute à cet égard. Par conséquent l'erreur commise par l'agent de l'administration dans l'appréciation de la nature d'un immeuble rendrait la perception irrégulière et en autoriserait la rectification dans les deux ans de la déclaration, soit par une restitution, soit par la réclamation d'un supplément de droit simple.

Aux termes du même article 12 « les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles actuellement en vigueur ». Ces règles sont tracées par les articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire an VII,

5 de la loi du 27 ventôse an IX, et 15 de la loi du 23 août 1871, pour l'expertise de la valeur vénale des immeubles transmis entre vifs à titre onéreux (I. 3058, page 34). Il va sans dire que l'expertise ne peut avoir pour objet que la valeur vénale de l'immeuble et qu'elle ne saurait servir à établir une comparaison entre cette valeur et le revenu capitalisé.

La déclaration, par les parties, de la valeur vénale, a un caractère définitif vis-à-vis du Trésor. Si après la déclaration l'immeuble fait l'objet d'une adjudication publique et est vendu pour un prix inférieur à la valeur vénale déclarée, les parties ne sont pas fondées à demander la restitution du droit qui a pu être payé en trop. Un amendement tendant à en autoriser le remboursement a été rejeté par le Sénat dans la séance du 28 janvier 1901, sur la discussion de la loi. La raison en est qu'il est impossible de tabler d'une façon absolue sur la sincérité même des adjudications publiques, qui ne sont pas, dans la pratique, à l'abri de toute influence extérieure. Nous en avons une preuve convaincante dans ce qui se passe actuellement pour la liquidation des biens des congrégations et des établissements ecclésiastiques supprimés par la loi du 9 décembre 1905.

Que décider encore lorsque dans une adjudication publique le prix atteint par l'immeuble sera supérieur à la valeur déclarée dans la succession ? C'est une question d'appréciation le plus souvent. Si le prix obtenu lors de l'adjudication fait ressortir avec évidence l'insuf-

fisance de la valeur imposée, il va de soi que l'héritier sera tenu d'acquitter un supplément de droit de mutation sur le montant de cette insuffisance. Mais cette règle doit être combinée avec la prescription qui gouverne les insuffisances, c'est-à-dire qu'elle devra avoir eu lieu dans le délai d'un an à compter du jour de la déclaration.

Telles sont, brièvement exprimées, les conditions dans lesquelles s'appliquent les procédés d'évaluation des immeubles héréditaires légalement établis. L'estimation des parties est nécessaire pour déterminer à défaut de bail courant le revenu des biens ou la valeur vénale, lorsque ces biens ne se prêtent pas à une évaluation, par le revenu capitalisé, en rapport avec la valeur réelle.

Que faut-il penser de cette faculté laissée aux parties de déterminer elles-mêmes le revenu imposable ? C'est ce que nous apercevrons dans la suite.

DEUXIÈME DIVISION

ETUDE INTERNE DE L'ÉVALUATION FISCALE DE LA PROPRIÉTÉ IMMOBILIÈRE

L'évaluation de la propriété immobilière dans l'impôt des mutations par décès se détermine à l'aide de deux éléments : le revenu et la valeur vénale. Ces éléments sont en théorie, conséquents l'un de l'autre, ils ont nécessairement un rapport intime de concomittances : le revenu en effet, fixant pour la plupart des biens, la valeur vénale de ces biens.

La pratique fiscale au contraire en fait le pivot de deux conceptions opposées, ayant chacune leurs défenseurs et leurs adversaires. Nous allons les retracer en nous conformant à la distinction légale admise.

CHAPITRE PREMIER

Le Revenu

SECTION I

La notion du revenu et la loi du 22 frimaire an VII

Aux termes de la loi de frimaire, la valeur de la propriété est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, nous dirions aujourd'hui progressif, pour les transmissions de propriété entre vifs à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès « par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix de baux courants, sans distraction des charges.

Ainsi l'évaluation a pour base, dans la loi de frimaire le produit des biens, sans distraction des charges, c'est-à-dire si nous interprétons à la lettre, le produit brut des biens ».

Cette expression de « produit » brut, fait naître une équivoque qu'il importe de dissiper. Il faut pour préciser le sens et la nature de ce mot, se reporter à l'époque de la confection de la loi. La période révolutionnaire si

féconde en résultats, devait jusqu'au bout se ressentir de l'influence exercée quelque temps auparavant par les doctrines physiocratiques (1). C'est chez celles-ci qu'il faut aller chercher l'origine de l'expression « produit brut ». Une distinction toutefois est nécessaire entre la propriété non bâtie et la propriété bâtie, à ce sujet.

Le produit brut de la terre, c'est ce que la terre donne à l'homme, c'est le total de matière et par là même de valeurs qu'elle fournit actuellement. Comment et à quel titre la terre donne-t-elle ce produit ?

Elle le donne en représentation des avances qui lui ont été faites. Ces avances sont de trois sortes : les avances foncières, primitives et annuelles. Les avances foncières ont pour objet de mettre la terre en état d'être cultivée (travaux de défrichement, nivellement, clôture, construction, défoncement, travaux qui ne sont pas périodiques ni même renouvelables par période déterminée. C'est le propriétaire du fonds qui est l'agent de ces avances parce qu'il s'agit d'avances à rendement très éloigné.

1. La Constituante notamment fit d'assez larges emprunts à la théorie physiocratique : elle y a pris entre autre la définition du revenu net dont elle a fait l'article 2 de la loi du 1^{er} décembre 1790, et le point de départ de l'impôt foncier réel et proportionnel.

« Le revenu net est ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur cette produit brut, des frais de culture, semences, récoltes et entreti. Le revenu imposable est le revenu net moyen, calculé sur un nombre d'années déterminées. » (Loi du 1^{er} déc. 1790, art. 2 et 3).

Les avances primitives sont constituées par un fonds d'avances perpétuellement existantes qui forment avec la terre ferme la matière première des travaux de culture (instruments aratoires, animaux, amendements, engrais, machines, matériel). Ces avances sont périssables, il faut les entretenir, les réparer, les renouveler si elles ne sont pas annuelles. Elles sont périodiques. C'est le cultivateur qui fait et entretient ces avances parce que leur rendement n'est pas très éloigné.

Les avances annuelles, ce sont, toujours d'après les physiocrates, les dépenses effectuées en vue d'un rendement à très court terme. Ce sont les salaires, frais d'entretien de tous les hommes et animaux dont le travail concourt à l'exploitation des terres. Elles sont encore tout naturellement à la charge du cultivateur qui est l'agent de ces avances.

Ce produit brut, rémunération d'avances, comment va-t-il se distribuer entre les deux agents qui ont concouru à le former. Le fermier obtient sur le produit brut un certain prélèvement nécessaire à la reconstitution de ses avances. Le propriétaire garde le reste en représentation des siennes, et ce qu'il conserve par devers lui la théorie physiocratique nous le désigne sous le nom de produit net. Il peut arriver que le produit net ne couvre pas les avances foncières, il peut même tomber à rien ; pourvu qu'il fournisse aux reprises intégrales des cultivateurs, la culture continuera.

En outre il n'existe *a priori* aucune proportion entre le produit net et le produit brut. Plus une agriculture est avancée et plus la proportion du produit net au produit brut diminue, une très grande partie du produit brut étant absorbée par le remboursement des avances faites au sol sous la forme d'engrais et par l'intérêt et l'amortissement des capitaux immobilisés dans l'exploitation. Quand on se contente de gratter la terre avec un soc et qu'on sème chaque année sur un terrain nouveau en laissant de grandes étendues en jachères, le produit net dépasse souvent la moitié du produit brut et atteint quelquefois les deux tiers ; au contraire, quand la culture devient savante, les proportions se renversent, les frais absorbent les deux tiers, quelquefois les trois quarts du produit brut et réduisent considérablement la proportion du produit net. Il est bien vrai que d'une manière absolue le produit net est beaucoup plus considérable pour un hectare bien cultivé que pour un hectare qu'on se contente d'effleurer avec la charrue, mais la proportion du produit net au produit brut est plus faible dans le premier cas que dans le second.

Tel est au point de vue de l'économie pure, le revenu foncier des propriétés non bâties. L'économie privée, imbue du réalisme de la vie moderne, considère la terre comme un capital et le propriétaire foncier comme un capitaliste. Dire cependant que la terre est un capital, peut paraître un véritable barbarisme puisque la caractéristique du capital est d'être lui-même un pro-

duit du travail. La terre est économiquement parlant, un des facteurs originaires de la production, et le plus important. C'est son appropriation individuelle qui en fait un capital analogue à tous autres capitaux à raison du revenu qu'il donne à son propriétaire. C'est même le meilleur des capitaux, car il présente des caractères *sui generis* qui font qu'il est particulièrement recherché : il fournit la matière qui répond aux besoins essentiels et permanents de l'humanité, il est en quantité limitée et il dure éternellement. On comprend donc que dans une société progressive, à raison de ces avantages, la terre augmente de valeur d'une façon constante et ses produits avec elle.

Le propriétaire foncier semble donc occuper une place à part dans l'échelle des capitalistes. De même le revenu foncier paraît être un revenu d'une nature spéciale.

Pourtant il provient uniquement de la terre. C'est évident, sans aucun doute, mais sa valeur varie en raison de différentes causes extérieures à la terre même. Sa nature et sa justification sont l'objet de controverses très vives de la part des doctrines économiques rivales, qui en font le point d'appui de la légitimité de la propriété individuelle, et leur donnent, en conséquence, une tendance concordant avec leurs aspirations.

La doctrine individualiste actuelle, semblable en cela à l'économie privée, considère la terre comme un capital ordinaire aux mains du propriétaire foncier. Celui-ci ne recueillerait guère plus que l'intérêt de son

prix d'achat et des sommes qu'il a dû lui-même dépenser pour entretenir la fertilité du sol ou l'augmenter progressivement. Ce serait alors un revenu normal.

C'est pousser un peu loin le raisonnement. Les économistes en général décomposent le revenu foncier en deux termes : rente et intérêt des capitaux incorporés. La rente n'est autre chose que la partie du revenu ne représentant pas la rémunération du travail ou des capitaux enfouis dans le sol, mais le prix de qualités dues à la nature ou au hasard, et elle existerait en dehors même de tout travail et de tout capital quelconque dépensé sur la terre. C'est que le revenu foncier ne saurait être confondu avec le revenu du travail ou du capital, en l'espèce dépensé sur une terre. Il les dépasse tous deux, car il est le résultat d'un monopole d'une nature spéciale, et de plus est destiné à grandir fatalement en vertu de causes sociales indépendantes du fait du propriétaire.

Ces considérations sont suffisantes pour montrer combien l'étude du revenu foncier est complexe en théorie.

La pratique fiscale définit le revenu d'une manière très simple, c'est la part de fruits revenant au propriétaire, pris en sa qualité propre, sur le produit brut de la terre. C'est en définitive, le produit *net* des physiocrates.

On voit donc pourquoi il était utile de donner les explications précédentes. Ce produit net a un équiva-

lent dans la loi de frimaire : c'est le prix « des baux courants », des baux à ferme.

Le fermage c'est le prix de l'usage du sol entre les mains d'un autre que le propriétaire. Le bail à ferme est un contrat à forfait par lequel le propriétaire abandonne tout droit sur le produit moyennant le paiement d'une annuité fixe qui s'appelle précisément le fermage. Le fermage est comme le revenu foncier, représentatif de la rente du sol à laquelle s'ajoute l'intérêt des capitaux incorporés.

Le taux du fermage est réglé par les mêmes lois que le taux du salaire ou de l'intérêt, puisqu'aussi bien ces revenus sont de même nature, c'est-à-dire par la loi de l'offre et de la demande. Celle-ci exerce son action au détriment de la rente du sol, quelquefois, lorsque par exemple les fermiers seront rares et recherchés. Ils retiendront alors par devers eux une partie des avantages naturels de la terre, avantages exprimés par la rente du sol. Le cas contraire peut également se produire, lorsque sous la pression de la nécessité le fermier cède au propriétaire non seulement la part due aux causes naturelles et sociales, la rente, mais encore une part du revenu de son propre travail.

La première hypothèse se présentera dans un pays neuf où les terres sont abondantes et non encore suffisamment appropriées. Le fermage n'existe pas. S'il en existait il ne représenterait que l'intérêt des capitaux incorporés. La seconde trouvera sa réalisation dans un

pays à population très dense, où la production agricole sera la principale, sinon l'unique industrie. Le fermage s'élèvera alors à un taux où il ne laissera plus aux mains du fermier que ce qui lui est nécessaire pour sa subsistance, et encore celle-ci lui sera-t-elle mesurée avec parcimonie. Tel est le cas de l'Irlande, où dit M. Gide, l'élévation du taux des fermages a été telle qu'une partie de la population a péri de misère, qu'une autre a dû émigrer, que ce qui reste est à l'état d'insurrection permanente et que depuis 1881, toute une législation agraire a dû être promulguée d'abord pour ramener le fermage à un maximum légal, et récemment pour permettre aux fermiers de racheter les terres avec l'argent avancé par l'Etat.

En France nous n'en sommes pas là assurément, puisque la production générale est heureusement très diversifiée, et que les différentes branches d'industrie paraissent fournir un certain ressort à l'activité des individus. Cependant, quelques régions, parmi les plus pauvres, offrent un exemple de désertion en masse de la population rurale vers les centres urbains ou les pays d'outre-mer. La conséquence c'est que l'agriculture souffre du malaise provoqué par un manque de main-d'œuvre évident. Le propriétaire foncier n'y retire plus même l'intérêt normal de son prix d'acquisition, le revenu foncier tend à diminuer avec le fermage, provoquant par là même une diminution très sensible de la valeur vénale.

Jusqu'ici toutefois, la crise n'affecte que très peu, les régions de grande culture, où l'exploitation a lieu par de puissantes machines agricoles, où la culture présente un certain aspect d'uniformité, comme dans le Nord, la Beauce, la Brie, où les blés, fourrages, betteraves, etc., sont la culture dominante. Elle atteint particulièrement, les régions où la terre ne se prête pas à l'emploi d'instruments aratoires perfectionnés, de par sa consistance ou sa nature même : pierreuse, accidentée, pauvre... Là, le paysan, vivant misérablement et au prix d'un labeur acharné, préfère chercher dans des lieux plus favorisés le souci de son existence. De ce fait le propriétaire foncier voit son fermage descendre progressivement à un taux infime, s'il veut, ou est dans la nécessité de louer tout ou partie de sa terre.

A cette cause générale, qui fait varier le taux des fermages, s'en ajoute une autre, spéciale, qui aboutit au même résultat. L'expérience a permis de constater en effet, que les grandes propriétés sont louées moins cher que les petites, que la petite propriété était fréquemment amodiée à un taux bien plus élevé que la grande.

De tout ceci, il résulte que le fermage est quelque chose d'essentiellement vénal, c'est le produit net en circulation.

Fermage et produit net ; tels sont les éléments de détermination du revenu formant la base d'évaluation de la loi de frimaire. Le produit net donne seul la mesure

du revenu qui échoit au propriétaire foncier, mais son acception est trop difficile à concevoir, pour ne pas regretter l'expression de « produit des biens » employée par la loi du 22 frimaire an VII. Si l'on ajoute à ces mots « produits des biens » ceux de « sans distraction des charges » on se trouve naturellement porté à l'équivoque que nous avons signalée, lorsque nous avons étudié « le produit brut » physiocratique.

La loi du 21 juin 1875 a été mieux inspirée en substituant le mot « revenu » aux mots « produit brut ». Revenu et produit brut, au sens économique du mot, s'opposent radicalement, nous croyons l'avoir suffisamment démontré.

Si nous passons maintenant à l'étude du revenu foncier dans les propriétés bâties, nous voyons de suite qu'il nous faut abandonner ce raisonnement. Par la nature même des choses, il n'existe aucun intermédiaire entre l'immeuble et le propriétaire quant à la perception et à la répartition du revenu. Il ne peut être question d'avances primitives ou annuelles. Les avances foncières, en l'espèce, les constructions et l'aménagement de l'immeuble trouvent seuls leur application. Le produit de l'immeuble devient alors directement évaluable, c'est le prix des loyers afférents à cet immeuble. Ce produit se confond donc avec le revenu, dans les immeubles bâtis et l'expression de la loi de frimaire peut, en conséquence, être entendue par eux.

Tout ce que nous avons dit par ailleurs pour la pro-

priété non bâtie, à propos de l'interprétation économique du revenu foncier, est susceptible de se vérifier aussi pour la propriété bâtie.

Si les propriétaires ruraux paraissent privilégiés, que dire alors des propriétaires urbains, surtout de ceux des grandes villes. Si le progrès social tend insensiblement à élever la rente du propriétaire du sol, l'afflux vers les centres, élève avec évidence, celle des propriétaires urbains.

La rente des propriétés bâties est aussi réelle que celle de la propriété non bâtie, mais tandis que celle-ci paraît être due à des causes difficilement appréciables, celle-là s'explique sans grande démonstration, et nous la subissons malheureusement tous les jours. Nous ne pouvons mieux faire sur ce point que de citer ces propres termes de M. Gide : « Dans l'antiquité, dit-il, la maison était non seulement, le foyer de la famille, mais l'autel des dieux pénates : aussi chacun, riche ou pauvre, avait la sienne. Aujourd'hui que les exigences de la vie moderne ont refait aux hommes une sorte de vie nomade et ne leur permettent plus de prendre racine là où ils sont nés, la grande majorité des hommes vit dans des appartements loués. Et toutes les causes sociales économiques, politiques, qui poussent la population à s'agglomérer dans les grandes villes — centralisation administrative, grande production, développement des chemins de fer, fêtes, spectacles et cafés-concerts — tendent à élever constamment le prix des

loyers au grand profit du propriétaire urbain, mais au grand dommage du public. Il y a une soixantaine d'années, en 1846, la population urbaine, représentait un peu moins du quart de la population de la France (24, 24 0/0). En 1896, elle en représentait beaucoup plus du tiers (39,10 0/0), bientôt ce sera la moitié. En d'autres termes, la population urbaine a augmenté depuis un demi-siècle de plus de 60 0/0. Et la France est un des pays qui comptent le moins de grandes villes !

Le mal est grand même pour les classes aisées, qui souvent doivent économiser sur leur nourriture pour payer leur logement, mais pour les pauvres c'est bien pis ! L'élévation du prix des loyers, en forçant les ouvriers à s'entasser dans d'infests taudis, produit les effets les plus déplorables, tant au point de vue de l'hygiène qu'au point de vue de la moralité. La plupart des vices qui affligent la population ouvrière, relâchement des liens de la famille, fréquentation du cabaret, débauche précoce, transmission des maladies contagieuses et des épidémies, tiennent surtout à cette cause. La dignité de la vie pour l'homme, et plus encore pour la femme, est d'ailleurs intimement liée à un certain confort du foyer.

Le seul remède efficace serait une évaluation en sens contraire de celle qui s'est manifestée jusqu'à présent, à savoir l'arrêt de la croissance des grandes villes et le retour dans les campagnes des populations qui les ont désertées. Rien ne l'annonce assurément. Cependant

ce qu'on peut remarquer c'est un certain mouvement centrifuge qui se manifeste incontestablement dans nos grandes villes. Dans certaines d'entre elles, il est si marqué que les loyers ont baissé de moitié dans le centre. La création de moyens de transport à bon marché (omnibus, tramways, chemins de fer urbains) accélère ce mouvement en permettant aux ouvriers et employés d'aller chercher loin du centre des grandes villes des logements plus salubres et moins chers (1).

Ainsi donc la rente est manifeste, analogue sur ce point aux propriétés non bâties.

Dans l'économie privée, l'immeuble bâti, est un capital dans toute l'acception du mot. Si nous en doutions nous n'aurions qu'à faire appel au terme générique par lequel on distingue la propriété bâtie des grandes villes : ce sont les maisons de rapport. Le capitaliste les construit pour obtenir d'elles un rapport certain, un rendement même supérieur à celui des meilleures valeurs mobilières, plus sûr encore, plus rémunérateur en tous cas que celui des propriétés rurales.

Et c'est un axiome important que le gros capitaliste met une partie de sa fortune à l'abri des risques de la spéculation, en l'employant à la construction d'immeubles qu'il donnera en location. Il serait même certain, sans aucune spéculation, d'obtenir sans risque un accroissement rapide de capital, si nous ne nous trou-

1. Gide. *Principes d'économie politique*, 1908, 11^e éd, p. 606 et 607.

vions en présence, spécialement à Paris, du mouvement centrifuge que nous a si bien signalé M. Gide dans les lignes qui précèdent. C'est que l'afflux rural vers les centres urbains est incessant, s'inquiétant peu du mouvement d'édification, qui demande toujours quelque délai. Sans le mouvement centrifuge en question, il en résulterait surtout dans les quartiers populeux une hausse fabuleuse des loyers, une hausse fantastique de la rente.

Le propriétaire urbain apparaît comme autrement avantagé que le propriétaire rural. On pourrait même aller jusqu'à soutenir qu'il s'avantage au détriment de ce dernier. Ce que l'un perd par l'émigration, l'autre le gagne par l'asile qu'il offre à celle-ci. Ce n'est pas d'ailleurs la seule différence entre eux. Tandis que le propriétaire rural est un petit capitaliste, cultivant lui-même son bien en général (1), vivant simplement sur un domaine héréditaire, le propriétaire urbain aucon-

1. D'après la statistique agricole de 1892, le nombre des personnes exerçant la profession agricole se répartissait ainsi (Rapport de M. Chevallier sur l'exposition de 1900, classe 104) :

Propriétaires exploitant pour leur compte....	2.199.220	soit 33 o/o
Fermiers, domestiques ou journaliers travaillant pour le compte d'un maître.....	3.275.890	— 49 o/o
Mixtes, c'est-à-dire travaillant en partie pour leur propre compte, en partie comme journaliers ou fermiers.....	1.188.025	— 18 o/o
	<u>6.663.135</u>	<u>100 o/o</u>

La première et la troisième catégories représentent les agriculteurs indépendants, c'est-à-dire les propriétaires cultivant ou faisant cultiver leurs propres biens. On voit qu'ils sont au nombre de 3.387.000 (une

traire est un capitaliste important à l'abri de tout souci, se déchargeant même du souci de recueillir personnellement ses loyers. Dans le même ordre d'idée, tandis que la propriété bâtie subit un mouvement de concentration marqué, témoin les nombreuses sociétés immobilières ayant pour but l'exploitation de maisons de rapport (1), la propriété rurale ne se concentre pas. Elle n'est même pas susceptible de concentration. Pour le démontrer on peut procéder de différentes façons.

On peut, par exemple, déterminer le nombre des exploitations rurales classées d'après leur étendue, en distinguant les exploitations au-dessous de 1 hectare, les exploitations de 1 à 10 hectares, les exploitations de 10 à 40 hectares et les exploitations de plus de 40 hectares. On peut aussi examiner comment le sol est réparti entre les diverses exploitations de même superficie. Ce second point de vue est le plus rationnel des deux ; cependant les renseignements statistiques que l'on possède sont plus favorables au premier. En effet, entre les années 1862 et 1892 on a des statistiques comparatives sur le nombre des exploitations rurales d'après leur étendue, tandis que sur la répartition

douzaine de millions de personnes avec les familles), et représentent un peu plus de la moitié de la population agricole.

1. Citons, par exemple, le cas de la Société foncière lyonnaise, société constituée par actions et obligations, qui possède à Paris seulement, 236 maisons, des rues entières.

sol entre les diverses exploitations, on n'a que deux termes de comparaison, les statistiques décennales de 1882 et 1892. Tandis qu'à l'aide des premières on peut étudier l'évolution pendant une période de trente années, les secondes ne permettent de le faire que pour dix années seulement.

Si l'on considère le nombre des exploitations d'après les statistiques de 1862 à 1892, on trouve qu'en 1862 les établissements de petite culture ayant une superficie de moins de 10 hectares, représentaient 75 0/0 du total, qu'en 1892, ils représentaient 85 0/0, soit un gain de 10 0/0.

L'examen des mêmes statistiques dénote une décroissance marquée pour la moyenne culture ; pour les cultures s'étendant sur une superficie de 10 à 40 hectares, on passe de 14 0/0 à 7 ou 8 0/0. Enfin pour la grande culture, pour les établissements s'étendant sur 40 hectares au moins, la proportion s'est abaissée de plus de 2 0/0. En somme, il y a donc décroissance partout, sauf pour les petites exploitations.

Si l'on considère maintenant la superficie des exploitations on constate que pour les petites exploitations, pour les exploitations au-dessous de 1 hectare, il y a une croissance marquée, au-dessous de 10 hectares, surtout de 1 à 5 hectares, il y a diminution ; enfin au-dessus de 40 hectares, il y a encore une croissance sensible.

Si l'on prend les chiffres absolus, on voit que la

moyenne culture a en dix ans perdu plus de 500.000 hectares, qu'au contraire la grande culture en a gagné 200.000 et la petite culture 150.000.

Par suite de causes soit économiques, soit accidentelles, la grande culture est aujourd'hui représentée par un nombre plus restreint de propriétaires. C'est ainsi notamment que beaucoup de petits propriétaires ruinés par le phylloxéra ont été remplacés par de grands propriétaires qui ont profité des circonstances pour constituer de grands vignobles. De sorte qu'en somme dans la production agricole la concentration n'a pas agi ou n'a que très faiblement agi. Or il n'est pas douteux que la concentration s'est opérée dans la propriété bâtie, suivant en cela l'exemple de toutes les autres branches de la production.

Ces considérations sur la nature des propriétés bâties et des propriétés non bâties justifient la distinction opérée même par la législation fiscale relativement à la capitalisation du revenu foncier correspondant, spécialement dans notre matière par la loi du 22 frimaire an VII et surtout celle du 21 juin 1875 pour l'évaluation de l'une et de l'autre propriété.

Cette distinction a sa raison d'être dans la situation bien différente de la propriété rurale dont personne ne conteste les souffrances et de la propriété urbaine qui ne traverse pas la même crise et qui a même requis dans les grands centres une plus-value considérable.

SECTION II

Le revenu brut pris comme base de l'évaluation

Les héritiers sont tenus de déclarer le revenu brut des immeubles successoraux, c'est-à-dire sans distraction des charges, aux termes de la loi du 22 frimaire an VII article 15 numéro 7.

Mais qu'entend-on alors par revenu brut? Le revenu est tout simplement égal au revenu net augmenté des charges pesant sur ce revenu. C'est le premier terme d'une équation dont le second terme est fourni par la somme des deux autres éléments.

Revenu brut = Revenu net + charges.

Le revenu net, nous savons déjà ce qu'il est. Pour reprendre l'excellente définition de l'article 2 de la loi du 1^{er} décembre 1790, nous dirons encore qu'il représente « tout ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur le produit brut des frais de culture, semences, récoltes et entretien.

Par la dénomination de charges, dit également un arrêt de la Cour de cassation du 9 avril 1862, la loi comprend tout ce qui constitue une dette, une obligation incombant à la personne du débiteur.

Ainsi pour faire une application exacte de l'article 15 numéro 7 de la loi du 22 frimaire an VII, il faut adjoindre

au revenu à déclarer les charges afférentes à ce revenu. Mais ces charges diffèrent de nature et d'importance selon qu'elles grèvent la propriété non bâtie ou la propriété bâtie. Nous allons donc les étudier successivement dans l'une et l'autre de ces propriétés.

§ 1. — *Le revenu brut fiscal des propriétés non bâties*

Le revenu net d'un immeuble une fois établi, il y a lieu d'ajouter à ce revenu pour la détermination de l'évaluation, les charges qui pèsent sur le revenu de cet immeuble. Mais ces charges ne sont pas limitativement désignées dans la loi, et elles comprennent outre la contribution foncière et les frais d'assurances des bâtiments ruraux, les rentes (1) et obligations de même nature dont le paiement incombe personnellement au propriétaire (2). (Saint-Amand, 3 février 1871.)

1. Un arrêt du tribunal de Cassation du 19 prairial an XI, décide que la loi qui interdit la déduction des charges pour le paiement du droit de mutation par décès, s'applique aux rentes foncières, attendu que ces rentes constituent des charges des immeubles sur lesquels elles sont établies.

Contrairement à ce qu'avait jugé le tribunal de Brioude, le 21 germinal an X, en rejetant une demande de l'administration, en supplément de droit, par le motif que l'article qui prohibe la distraction des charges pour l'assiette du droit sur les immeubles transmis par décès ne doit s'appliquer qu'à la contribution foncière et aux dettes mobilières de la succession, et non aux rentes foncières spécialement affectées sur l'immeuble, et qui diminuent réellement la valeur du fonds.

Pour notre part, nous nous rangerons à cette dernière interprétation.

2. Un jugement du tribunal de Moissac du 28 juillet 1893, a décidé

Un tel silence de la loi est un aveu d'impuissance. Comment en effet distinguer certaines charges des dépenses ordinaires d'exploitation. Quel critérium adopter ? surtout en présence d'une jurisprudence hésitante. Le jugement du tribunal de Saint-Amand du 3 février 1871, autorise bien la défalcation du produit brut, des frais de toute nature nécessités par la culture de l'immeuble de la production de la récolte : tels les gages des domestiques, le salaire des journaliers ou du propriétaire si lui-même cultive son bien, ce qui paraît en effet très logique. Il se trouve cependant contredit par celui du tribunal de Moissac du 28 juillet 1893 qui reconnaît le caractère de charges venant en adduction du revenu aux frais d'entretien annuel des bâtiments ruraux et aux dépenses de construction de digues et travaux de défense.

La loi qui ne s'est pas montrée explicite dans sa définition du revenu brut, a cru pouvoir se corriger en lui donnant un équivalent qu'elle a trouvé dans le bail à ferme, c'est-à-dire dans le prix normal qui serait demandé à un fermier et accordé par lui. Malheureuse-

même qu'un expert commet une erreur de droit et viole l'article 15 § 7 de la loi du 22 frimaire an VII, en défalquant du revenu d'un domaine les frais d'entretien annuel des bâtiments ruraux ; ainsi que les dépenses de construction des digues et travaux de défense.

Nous n'adoptons pas cette manière de voir, qui est d'ailleurs contraire à la définition légale du revenu, tel que l'a établie l'article 2 de la loi du 1^{er} décembre 1790.

ment, le fermage que nous avons analysé dans sa nature au chapitre précédent, se prête dans la détermination de son prix au point de vue fiscal, à des modalités qui ont leur répercussion dans l'évaluation.

Le prix d'un bail se compose, en effet, non seulement de la rente en argent ou en nature que le preneur s'engage à payer directement au bailleur, mais encore de la valeur des charges qui incombent au bailleur et que le preneur s'oblige à acquitter au lieu et place de ce dernier sans indemnité. C'est le prix ainsi composé qui forme l'assiette du droit proportionnel de bail, et qui doit également servir de base à la perception du droit de mutation par décès.

Quelles sont donc alors les charges qui sont susceptibles de s'ajouter au prix d'un bail, pour la perception de l'impôt. Ce sont, en un mot, toutes les charges dont le fonds n'est pas tenu indépendamment de toute stipulation, et qui tournent au profit du bailleur.

Pour faire une application exacte de la loi, qui veut qu'on ajoute les charges au prix pour l'évaluation, il faut donc distinguer les choses qui sont *de droit* à la charge du fermier ou locataire, et celles qui sont à la charge du bailleur. Celles-ci, lorsque le preneur en est tenu, sont les seules que l'on doive ajouter au prix.

En ce qui concerne les charges qui sont de droit imposées au preneur, il n'y a pas lieu de les ajouter au prix. Ainsi ni les réparations locatives, ni la contribution mobilière, ni celle des portes et fenêtres, ne doi-

vent être ajoutées au prix du bail, lors même qu'il serait stipulé que ces charges et autres analogues seraient payables par le fermier. Une semblable stipulation serait surabondante puisque de pareilles obligations sont inhérentes à la qualité de locataire, ainsi que cela résulte de l'article 1754 du Code civil pour les réparations locatives, et de l'article 12 de la loi du 3 frimaire an VII, pour les contributions personnelles, mobilières, et des portes et fenêtres (Cass. 26 octobre 1814).

Par contre, si une taxe locale extraordinaire est ajoutée aux quatre contributions, la fraction de cette taxe afférente à l'impôt foncier dont le paiement doit être supporté par le preneur constitue une charge à ajouter au prix (Cassation, 22 janvier 1873).

Quant aux charges qui doivent être supportées par le bailleur, mais que celui-ci impose au preneur, il est juste et nécessaire de les ajouter au prix exprimé. On conçoit en effet, que sans ces charges, le fermier aurait payé un prix plus élevé ; le prix stipulé et les charges imposées au fermier représentent donc la véritable valeur de la jouissance conférée par le bail. D'après ces principes il y a lieu d'ajouter au prix annuel la contribution foncière, les grosses réparations d'entretien, toutes les autres choses que le bailleur doit payer d'après les lois ou les usages, et que le fermier serait tenu d'acquitter à sa décharge, suivant les clauses du bail, à moins que le montant n'en doive être déduit du prix stipulé. Il faut y ajouter aussi la valeur de tout ce

que le preneur s'oblige de faire ou de fournir au bailleur, soit par lui-même, soit par ses domestiques ou par ses animaux. Quant aux choses à livrer, il importe peu qu'il les produise par son industrie ou qu'il soit obligé de les acheter. Ainsi on doit ajouter au prix du bail à ferme la valeur des labours et autres travaux que le fermier s'oblige à faire sur les terres du bailleur autres que celles louées ; les fournitures, transports, etc. (Cassation 16 août 1847).

Mais on ne doit pas ajouter au prix la valeur des travaux que le preneur est seulement autorisé à faire, cette autorisation fait partie des conditions du bail, mais n'en augmente pas le prix.

Par contre, si le bailleur s'engage à supporter l'impôt des portes et fenêtres, ainsi que la moitié des frais et honoraires de l'acte de bail, ces charges qui incombent légalement au locataire, doivent pour la liquidation du droit d'enregistrement et par voie de conséquence du droit de mutation par décès, être déduites du prix exprimé au contrat (Grasse, 11 mai 1903).

A l'égard des charges dont la valeur est payée par le bailleur, si la valeur de ces fournitures ou travaux devait être payée par le bailleur ou imputée sur le prix du bail, il n'y aurait pas lieu de l'ajouter au prix pour la liquidation du droit. La clause par laquelle le premier est tenu de fournir des denrées au bailleur, qui doit en payer le prix, ne peut donner lieu à un droit proportionnel, car les fournitures seront faites des pro-

duits mêmes de la ferme et le bailleur en les achetant au prix courant les prendra réellement en déduction du prix du fermage. Cette stipulation n'est donc qu'un mode de paiement, qu'une réserve que fait le bailleur d'une partie des produits de son bien. (Décision du ministre des Finances du 27 novembre 1810.)

Lorsque les redevances ou prestations stipulées en augmentation ou en diminution du prix, ne sont pas susceptibles d'être évaluées avec précision et certitude au moyen soit des mercuriales, soit de tout autre document offrant un caractère probant, par exemple l'extrait du rôle des contributions, les parties doivent en estimer la valeur sous le contrôle de l'administration qui serait en droit, si la déclaration estimative des héritiers lui paraissait inexacte, de requérir l'expertise des immeubles loués. En aucun cas la déclaration estimative faite dans l'acte pour la perception du droit de bail ne pourrait lier l'administration pour le paiement du droit de mutation par décès. Il s'agit en effet de deux opérations distinctes qui peuvent se produire à des intervalles éloignés, et qui comportent par conséquent une évaluation spéciale pour chacune d'elles.

Comme conséquence de ces principes, il faut ajouter au prix :

1° La valeur des faisances, des pailles, des foin, que le fermier est obligé de fournir au bailleur sans diminution de prix ;

2° L'obligation de curer les puits, fosses, lieux d'aisance (Seine, 14 juillet 1853);

3° L'obligation de curer et entretenir les fossés ; bien que l'exécution de ces travaux intéresse le preneur, ils n'en sont pas moins à la charge du bailleur qui est tenu de toutes les réparations autres que les réparations locatives ;

4° De même, l'entretien et le curage des fossés de dessèchement dans une propriété en nature de marais, sur laquelle les travaux d'assainissement ont été faits conformément à la loi du 16 septembre 1807, constituent une charge de la propriété, et ne peuvent être assimilés à une réparation locative. Lorsque cette obligation a été imposée au fermier dans un bail de l'immeuble, la charge qui en résulte doit être ajoutée au prix de la location ;

5° La contribution foncière étant de droit à la charge du propriétaire, la clause du bail par laquelle celui-ci impose au preneur l'obligation de payer cette contribution, constitue une charge dont la valeur doit être ajoutée au prix du bail. Cette charge comprend la contribution tant en principal qu'en décimes additionnels.

Le chiffre en est déterminé par l'extrait du rôle que doit représenter le preneur. Si le montant de l'impôt mis à la charge de ce dernier n'est pas établi par un extrait de rôle qui doit être représenté à l'agent de l'administration, il faut, pour établir le prix, ajouter d'office au prix du bail un quart en sus, sauf à restituer

ou bien à réclamer un supplément de droit si, dans les deux ans du décès, il est établi par un extrait du rôle que l'impôt est inférieur ou supérieur au quart ajouté ;

6° La contribution des moères, c'est-à-dire la redevance imposée dans certaines contrées du Nord pour le dessèchement des terres, lorsqu'elle est mise à la charge du fermier, doit pareillement venir en sus du prix ;

7° Le paiement imposé au preneur des primes d'assurances dues par les bâtiments est une charge à ajouter au prix. Mais il n'en serait pas de même des assurances des récoltes, car c'est le fermier qui, contractant l'assurance, est débiteur des primes. C'est une charge de jouissance.

Ces quelques exemples nous montrent bien combien l'évaluation, même lorsqu'il existe un bail, devient chose délicate. Le prix principal du bail connu, il n'en reste pas moins à évaluer les charges qui pèsent sur le preneur et dont quelques-unes, telles que les faisances de toutes sortes qui peuvent exister, semblent rebelles à toute évaluation.

Disons pour l'instant, néanmoins, que l'évaluation par les baux donne des résultats satisfaisants, en rapport avec la valeur réelle des biens. Si elle est peu fréquente pour la propriété rurale, c'est que, dans la pratique, les parties s'abstiennent de les soumettre à la formalité de l'enregistrement. Nous saurons plus tard pourquoi.

§ 2. — *Le revenu brut fiscal des propriétés bâties*

Tout ce que nous venons de dire pour la propriété non bâtie, s'applique en principe à la propriété bâtie. Il n'y a entre les charges qui grèvent l'une ou l'autre de ces propriétés que la différence résultant de leur nature même. A la contribution foncière non bâtie correspond l'impôt équivalent de la contribution foncière bâtie, dans le principal comme dans les centimes additionnels.

Le revenu brut sujet à déclaration est constitué par la rente en argent ou en nature recueillie par le propriétaire, sans déduction aucune. C'est le produit brut de l'immeuble.

A ce produit il faut naturellement ajouter, comme dans les immeubles ruraux, et si elle n'y est pas comprise déjà toutefois, la valeur des charges imposées sans indemnité au preneur, en l'acquit du bailleur. L'énumération de ces charges n'est pas non plus limitative. En voici quelques-unes :

1^o Les frais d'éclairage. L'abonnement aux eaux publiques (Sol. du 10 mai 1867). Toutefois si la maison était loué à un seul locataire, celui-ci, profitant seul de ces dépenses, pourrait les supprimer et dès lors elles ne formeraient pas une charge à ajouter au prix ;

2^o Les sommes qu'un locataire paye au propriétaire pour le tapis, le chauffage et l'éclairage de l'escalier,

et pour l'usage de l'ascenseur et du monte-charge ; mais, doivent être laissées en dehors les sommes que ce locataire rembourse pour la jouissance de la cabine téléphonique installée dans l'immeuble. (Conseil d'Etat, 25 février 1901.) Cet arrêt est intervenu en matière de contributions directes, mais la doctrine qu'il consacre est applicable en matière d'enregistrement ;

3° Les redevances municipales connues sous le nom de droits de ville et de police, incombant au propriétaire, forment une charge à ajouter au prix si elles sont imposées au preneur. (Sol. du 10 mai 1867) ;

4° L'obligation imposée au preneur de payer une somme, par exemple 0 fr. 05 par franc du loyer, pour les gages du concierge, qui est plutôt le préposé du propriétaire que celui des locataires. Mais le denier à Dieu, payé au concierge, ne profitant pas au bailleur, ne constitue pas une charge à ajouter au prix. (Tribunal de paix de Paris, du 22 décembre 1871.)

Par contre, ne doivent jamais être ajoutées au prix, les taxes que certaines villes, et en particulier la ville de Paris (lois des 31 décembre 1900, 21 mars 1901 et 10 juillet 1902) ont été autorisées à percevoir en remplacement des droits hygiéniques, alors même que ces taxes seraient imposées au nom des propriétaires ou usufruitiers — comme par exemple à Paris, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères — si ces propriétaires ou usufruitiers ne sont tenus d'après la loi, de les acquitter que pour le

compte des locataires, et ont le droit d'en demander à ces derniers le remboursement. Lorsque, dans un acte de bail, le paiement de ces taxes est mis à la charge du locataire, cette clause n'ajoute rien, en effet, aux obligations de celui-ci.

Cependant, au cas où une taxe locale extraordinaire serait ajoutée aux quatre contributions, la fraction de cette taxe afférente à l'impôt foncier dont le paiement incomberait au preneur, constituerait par le même motif, une charge venant s'ajouter au prix.

Il est facile, contrairement à ce qui se passe pour la propriété non bâtie, de donner une évaluation certaine à toutes ces charges, et le contrôle de l'administration dans le revenu à déclarer par les parties se trouve simplifié d'autant. A vrai dire, les propriétaires s'acquittent très bien de leurs obligations envers l'impôt, notamment en souscrivant régulièrement les déclarations de locations verbales rendues obligatoires par la loi du 23 août 1871, article 11.

Il faut convenir d'ailleurs pour être juste dans la comparaison des propriétaires urbains et ruraux, qu'il est plus difficile à ceux-là de se permettre impunément une dissimulation quelconque, le service de l'enregistrement étant ici secondé par celui des contributions directes. Le contrôle surtout dans les grandes villes, à Paris principalement, est très efficace, et l'administration a, par les nombreux documents qui représentent les baux et déclarations de locataires verbales, un

moyen suffisant de déterminer avec certitude le revenu exact.

SECTION III

Des moyens propres à l'Administration et aux parties pour déterminer le revenu

La loi de frimaire nous indique deux modes de détermination des revenus, en déclarant que pour les transmissions à titre gratuit le droit sera assis sur la valeur capitalisée du produit des biens ou du prix des baux courants. La jurisprudence de la Cour de cassation a interprété ces termes en ce sens que le prix des baux courants constituait la base légale d'évaluation en cas de transmission à titre gratuit.

Les baux courants à l'époque de la mutation constituent donc, à l'égard des immeubles transmis par décès une base de perception qui ne peut être écartée ni par les parties en prétextant que le prix est exagéré (1), ni par l'administration en alléguant que le prix est inférieur à la valeur locative.

1. Dans tous les cas, il faut décider : 1° Que le bail courant au moment du décès doit être pris pour base du revenu des biens par les héritiers qui ne peuvent détruire l'effet de ce bail, en offrant de prouver soit qu'il avait cessé d'exister, soit que le revenu réel des biens est inférieur au prix qu'il porte (Montpellier, 8 juillet 1850.)

2° Que les héritiers ne peuvent substituer au prix de ce bail, une évaluation inférieure. (Langres, 25 avril 1829.)

Le premier soin de l'agent de l'administration doit être de rechercher si les immeubles transmis sont affermés et de rapprocher, le cas échéant, le bail de l'évaluation contenue dans l'acte ou la déclaration. Le prix du bail donne la mesure exacte de l'évaluation fiscale, sauf simulation.

Lorsqu'un bail est entaché de simulation, une distinction essentielle est à faire :

Si ce sont les parties qui opposent la simulation, elles ne sont pas recevables dans leur prétention. (Cass., 9 décembre 1835. I. 1513 § 3.) La raison en est bien simple, les parties ne peuvent être admises à contester ce qu'elles ont fait elles-mêmes. En droit, la preuve contraire n'est admissible que contre les faits qu'on nous oppose et non contre ceux que nous opposons nous-mêmes. On peut prouver l'erreur contre soi-même, mais jamais la fraude.

Mais si les circonstances sont telles que le bail apparaisse à l'administration comme imaginé en vue de soustraire à la perception une partie des droits, elle peut le repousser comme frauduleux. C'est ce qui a été décidé dans l'espèce tout à fait exceptionnelle, d'un bail *in extremis*, passé la veille de sa mort par une personne malade. (Cassation, 1^{er} décembre 1835. I. G., 1513 § 4.) Quand la preuve de la simulation ne peut être rapportée, il faut accepter le bail, si faible qu'en soit le prix. Ainsi il a été décidé, quand même ce bail n'énoncerait

qu'un prix inférieur au revenu cadastral et au prix de sous baux postérieurs. (Sol., 17 septembre 1814.)

Le bail doit être courant au jour du décès. Et ceci implique deux conditions : la première c'est d'abord qu'il existe, et ici l'existence du bail s'entend exclusivement de l'existence d'un écrit. Les locations verbales si bien constatées qu'elles soient ne rentrent pas dans la catégorie des baux courant (à moins qu'elles n'aient fait l'objet de déclarations dans le sens de la loi du 23 août 1871). C'est un point parfaitement résolu en jurisprudence. La seconde condition c'est que le bail écrit existant au décès soit en cours d'exécution à ce moment : « Le bail que la loi appelle courant, porte un arrêt de la Cour de cassation, du 5 avril 1808, est celui qui est exécuté lors de la succession, au moment où le droit s'est ouvert. » Cela se conçoit aisément. On cherche en effet la valeur locative de l'immeuble au jour du décès. Or comme le fait très exactement remarquer Championnière au numéro 2426 de son traité : « un bail expiré ou non encore commencé ne donnerait pas cette valeur, car il a pu survenir entre le bail et le décès, des événements de nature à modifier le revenu des biens transmis. » Tout bail écrit qui ne réunit pas les deux conditions précédentes doit donc être écarté.

Ainsi l'acte par lequel le défunt aurait lui-même affermé les immeubles avant son décès ne serait pas courant si la jouissance du fermier ne devait commencer qu'à une époque postérieure à ce décès. Il existe

bien, en effet, un contrat de bail, mais ce bail n'est pas en cours d'exécution ; il ne donne pas le revenu au jour de la mutation. A plus forte raison en est-il ainsi dans un bail qui a été fait par les héritiers à une époque si rapprochée que ce soit du décès (Cass. 1^{er} pluv. an IX).

Il est plus délicat de savoir si le caractère du bail courant appartient au bail qui est passé après le décès du propriétaire mais qui fait remonter la jouissance du fermier à une époque antérieure. M. Garnier ne le croit pas. En effet, pour être courant dit-il, il faut d'abord qu'il existe, ou le bail n'existait pas au moment du décès, ou ce qui est la même chose pour la perception, il n'existait qu'à l'état de bail verbal, la distinction comme on le voit est subtile. Si la déclaration de succession, poursuit-il, avait été faite le lendemain du décès, les héritiers auraient dû estimer le revenu des biens en la forme ordinaire. Il n'en saurait être autrement parce que le paiement a été retardé, et qu'il est intervenu entre les héritiers un acte auquel le défunt est étranger. La rétroactivité de la convention est dans cette hypothèse une pure fiction de droit puisqu'il est admis que le défunt n'avait pas loué lui-même ces immeubles. Le bail n'est donc pas courant au jour du décès et il doit être écarté. C'est ce qu'a décidé le tribunal de Montluçon le 27 juillet 1872.

L'administration, cependant, qui a là un élément probant du revenu, ne l'écartera pas complètement. Elle le reprendra en vertu de l'article 19 de la loi de frimaire

an VII(1) que nous allons voir intervenir bientôt. Lorsqu'un bail fixe une époque pour l'entrée en jouissance du fermier, c'est de cette date que court le bail et il n'y a pas à considérer si le fermier a pris immédiatement possession des biens, ou si la livraison en a été retardée à une époque ultérieure. (Nogent-sur-Seine, 30 août 1872).

Ces diverses règles ne s'appliquent pas à une certaine catégorie de baux qui sont assez fréquents. Nous voulons parler du bail à proportion de fruits, à colonage. Le droit d'enregistrement proportionnel, afférent à ces sortes de baux, se liquide en effet sur le montant des fruits revenant au propriétaire « à évaluer » par les parties. Dès lors une pareille évaluation, qui est toujours arbitraire, ne peut servir de base au revenu de l'immeuble qui fait l'objet de la mutation. (Sol. 3 janv. 1872.)

Pour terminer sur ce point, mentionnons qu'un bail, résilié avant le jour où la mutation s'opère, ne peut servir de base légale d'évaluation. Ce principe n'est pas douteux. Mais il est souvent assez délicat de déterminer par quels modes de preuves les parties peuvent établir à l'égard de l'administration le fait de la résiliation. Il est évident qu'une simple allégation ne suffit pas.

1. Loi du 22 frimaire an VII, art. 19. — Il y aura également lieu de requérir l'expertise des revenus des immeubles transmis en propriété ou en usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être établie par actes qui puissent faire connaître le véritable revenu des biens.

D'autre part, on est d'accord que les seules preuves admissibles sont celles qui sont compatibles avec la procédure spéciale en matière d'enregistrement. Ainsi la preuve testimoniale serait insuffisante. Si la résiliation résulte d'un acte qui a acquis date certaine au jour de la mutation, le bail courant ne peut plus être invoqué, soit par la régie, soit par les parties. Cette preuve pourrait encore résulter d'un acte d'expulsion du fermier ou de tout acte tel qu'un nouveau bail, du fait prouvant péremptoirement la résiliation. Telle serait la destruction de la chose sauf aux héritiers à prouver le fait, ou son acquisition par le propriétaire. (Toulouse, 29 août 1878. Grenoble, 23 janvier 1880. Seine, 26 mars 1866.)

A défaut de baux courants, l'administration ne peut établir le revenu des immeubles qu'au moyen de l'expertise. Mais elle n'est pas nécessairement obligée d'y recourir. Elle est autorisée par la disposition formelle de l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII à y suppléer par toutes sortes d'actes pouvant faire connaître le véritable revenu des biens. Mais cette disposition de la loi, ne revêt pas comme la première un caractère impératif. Il reste toujours dans le domaine du juge, d'ordonner l'expertise, s'il ne trouve pas dans les actes produits des éléments suffisants pour la constatation du revenu.

C'est ce qu'établit l'Instruction Générale, 1537 numéro 265, dans laquelle on lit : « A défaut de bail courant et d'une demande en expertise formée par l'administra-

tion, les juges *peuvent* adopter pour base de l'évaluation des biens tous actes qui en font connaître le revenu ». Il résulte évidemment de là qu'on ne peut, sur ce point, fonder aucune théorie, car là où l'interprétation est souveraine, aucune règle ne peut être créée. Tout système étant impossible, il faut nécessairement s'abandonner au pouvoir discrétionnaire des tribunaux.

Il est possible néanmoins de formuler quelques règles générales, tirées tant de l'interprétation de la loi que des décisions judiciaires intervenues. Tout d'abord, les actes visés par l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII ne peuvent être invoqués par les parties. L'administration seule, a le droit de s'en servir dans l'intérêt du Trésor ; à la différence des baux courants qui constituent une base d'évaluation obligatoire pour les parties comme pour le Trésor. Les parties qui ne peuvent requérir l'expertise à leur profit, ne sont pas autorisées davantage à se prévaloir de documents analogues pour repousser l'action de l'administration.

Est-il possible au moins de déterminer le caractère de ces actes susceptibles d'être invoqués au profit du Trésor ? Nous venons de répondre négativement. Il n'est pas possible en effet de définir avec certitude leur caractère, attendu que les énonciations qu'ils renferment constituent seulement des présomptions dont la valeur probante varie nécessairement avec les circonstances de chaque affaire.

On est d'accord cependant pour admettre à cet égard, les règles générales suivantes :

1^o Les actes invoqués doivent avoir directement l'évaluation du revenu pour objet. Ce serait méconnaître à la fois, en effet, les termes et l'esprit de l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII que de prétendre déduire par un procédé plus ou moins arbitraire, la valeur locative d'une estimation, en capital ou en valeur vénale.

On ne peut prendre notamment comme base d'appréciation du revenu, ni la valeur en capital assignée aux immeubles dans un partage, ni l'évaluation en valeur vénale, contenue dans un procès-verbal d'expertise dressé à la requête des parties ; ni le prix d'une vente (Seine, 30 août 1838) ; ni les énumérations d'un partage fixant en vue d'un compte de restitution de fruits, le revenu à 3 0/0 de la valeur vénale des immeubles (Sol. 21 septembre 1884) ; ni la disposition d'un jugement déterminant à forfait le rendement annuel d'une usine dont l'exploitant doit compte à ses co-indivisaires (Louhans, 17 juillet 1885) ;

2^o Ils doivent être opposables aux parties. En second lieu, les principes généraux du droit conduisent à décider que les actes dont l'administration peut se prévaloir, doivent, soit émaner des parties qui ont souscrit l'évaluation, ou de leurs auteurs, soit avoir été acceptés par elles, soit avoir acquis à leur égard l'autorité de la chose jugée. Ainsi d'après l'Instruction Générale, 1537, numéro 266 « on ne pourrait ranger dans la classe des

actes faisant connaître le revenu véritable des biens, la simple déclaration du fermier faite à l'insu et sans la participation du propriétaire ». De même des déclarations de locations verbales émanées du vendeur d'un immeuble ne seraient pas opposables à l'héritier de l'acquéreur, si elles avaient pris fin avant l'entrée en jouissance de ce dernier (Sol. 17 juin 1875). Dans le même ordre d'idées l'administration a renoncé à se prévaloir d'une déclaration de location verbale souscrite au nom du défunt par un tiers et reçue par un percepteur des contributions directes sans justification d'un mandat (Sol. 3 novembre 1881) ;

3° Ils doivent être contemporains de la mutation. Le revenu dont il s'agit de contrôler l'évaluation étant celui de l'immeuble au jour de la mutation, il est évident que l'administration ne peut guère invoquer que des actes contemporains de l'époque de la transmission, c'est-à-dire d'une date assez rapprochée du moment où le droit du Trésor s'est ouvert pour que le revenu n'ait pu subir une modification sensible dans l'intervalle.

Mais ces documents, l'administration ne peut les invoquer de plein droit, et ce sont les tribunaux qui doivent décider s'ils sont suffisamment probants à déterminer le revenu. Elle peut également renoncer à s'en prévaloir s'ils ne paraissent pas représenter le revenu réel, et recourir à l'expertise, de préférence, nous avons déjà fait remarquer, en effet, que les parties ne peuvent à défaut de bail courant, s'opposer à l'ex-

pertise demandée par l'administration, en invoquant ses actes susceptibles, selon elles, d'établir le véritable revenu dans le sens de l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII.

Comme conséquence à ces principes, nous citerons quelques décisions qui ont fait application des différentes règles qui viennent d'être exposées.

Tout d'abord, de tous les actes que l'administration peut révoquer l'un des plus probants est certainement le procès verbal d'expertise du revenu des biens transmis. (I. G., 1537, n° 265). Aussi de nombreuses décisions judiciaires ont-elles reconnu à l'administration le droit de se prévaloir des résultats d'une expertise ordonnée judiciairement en vue de la liquidation d'une succession et dûment homologuée. (Seine, 21 août 1850. Lisieux, 16 novembre 1850 ; Cassation. Requêtes, 26 février 1851 (1) I. 1883 § 8. Brive, 9 février 1860. Mayenne, 15 juillet 1891.)

1. L'arrêt de Cassation du 26 février 1851 est ainsi conçu :

Attendu qu'aux termes de l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII il n'y a pas lieu à expertise toutes les fois que l'insuffisance dans l'évaluation des revenus peut être établie par des actes de nature à faire connaître le revenu des biens ;

Attendu que dans l'espèce, la régie s'est appuyée pour établir l'insuffisance des déclarations, sur une expertise demandée par les héritiers eux-mêmes, homologuée par le Tribunal, et dans laquelle le revenu des maisons est évalué notamment d'après les baux à loyers remis à l'expert par les demandeurs ;

Attendu que cette expertise, étrangère à la régie peut néanmoins être invoquée par elle, parce que c'est un des actes signalés par l'article 1 de la loi de l'enregistrement, pouvant faire connaître le véritable revenu

La même valeur s'attacherait du reste à l'expertise à laquelle les héritiers auraient fait volontairement procéder et dont ils auraient accepté les conclusions en les prenant pour base d'un partage amiable. Un arrêt de la Cour de cassation (requêtes) du 18 janvier 1825 (Instruction générale, n° 1166, § 5) a reconnu, en effet, que rien n'empêche l'administration d'établir le revenu sur une expertise faite et avouée par les héritiers eux-mêmes (Le Havre, 11 janvier 1838. Melun, 13 juin 1843, également en ce sens).

L'administration peut également invoquer une expertise antérieure à la mutation pourvu qu'elle soit opposable aux parties desquelles émane une déclaration insuffisante de revenu. C'est ce qui a été reconnu par le tribunal de Mortain le 1^{er} août 1884, dans une espèce où le revenu des immeubles composant la succession avait fait, quelques mois seulement avant le décès, l'objet d'une expertise ayant servi de base à un partage judiciaire intervenu entre la défunte et son mari.

Dans le même ordre d'idées, un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} décembre 1853 (Instruction générale 1515, § 4) a décidé que les pays peuvent adopter pour base d'évaluation des biens transmis par décès, une expertise des mêmes biens, faite contradictoirement

et que pour l'avoir ainsi décidé, le jugement attaqué loin d'avoir violé la loi, en a fait au contraire une juste application ;

Par ces motifs, rejette.....

entre l'administration et le *de cujus*, à l'occasion d'une mutation antérieure. Le même arrêt reconnaît que la décision qui a homologué l'expertise suivie contre l'auteur de la succession présente l'autorité de la chose jugée entre son héritier et l'administration.

Jugé également que l'acte extrajudiciaire par lequel le locataire d'une maison fait offre au propriétaire d'une somme déterminée pour loyer d'une année, est un acte susceptible de faire connaître le véritable revenu de la maison dans le sens fixé par l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII (Argentan, 17 novembre 1870). Si l'offre a été acceptée, l'acceptation fait évidemment pleine foi du revenu; si elle a été refusée comme insuffisante, cette réponse établit que la valeur locative réelle n'a pu, sans insuffisance, être déclarée d'une somme moindre que celle offerte.

Décidé aussi, que les énonciations d'un inventaire relatives au revenu des biens sont opposables, non seulement au nu-propriétaire duquel elles émanent, mais encore à l'usufruitier lorsqu'elles ont été assignées en sa présence et sans contradiction de sa part (Lille, 21 avril 1870).

A plus forte raison l'administration est-elle dispensée de requérir l'expertise, lorsque le véritable revenu des biens, résulte soit d'un procès-verbal de non conciliation, soit d'un jugement constatant les locations et le montant du fermage (Rouen, 30 juillet 1839. Limoges, 23 août 1879).

Les évaluations du revenu contenues dans un acte de partage antérieur ou postérieur à la mutation peuvent être invoquées au même titre que les procès-verbaux d'expertise des biens transmis. Le tribunal d'Amiens a statué en ce sens le 17 janvier 1850, à l'occasion d'un partage dans lequel les biens avaient été portés à un revenu supérieur à celui déclaré lors du paiement des droits de succession.

Que décider enfin les locations verbales déclarées conformément à la loi du 23 août 1871, et qui forment les titres les plus nombreux, invoqués par l'administration pour établir le revenu immobilier successoral. Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, la jurisprudence décidait d'une façon constante que le bail verbal ne pouvait tenir lieu du bail courant prévu par l'article 15, numéro 7 de la loi précitée, et que par conséquent, la preuve de la location verbale rapportée par les héritiers ne pouvait faire obstacle à l'expertise provoquée par l'administration. (Cassation Requêtes, 12 janvier 1835. S. 35.1.772. Inst. n° 1490, § 2. — Civile, 2 juin 1847. S. 47.1.675. — Civile, 19 novembre 1850. S. 50.1.799. Inst. 1883 § 4).

La question s'est posée de nouveau à la suite des dispositions des lois des 23 août 1871 (art. 11 et 14), et 28 février 1872 (art. 6), qui obligent les propriétaires à déclarer au bureau de l'enregistrement les locations verbales de biens immeubles.

Par un arrêt du 13 décembre 1882 (1) (S. 83.1.479. Inst. 2680, § 3), la Cour de cassation réformant un jugement du tribunal d'Angers du 7 août 1880, a entièrement maintenu sa doctrine antérieure. Elle a décidé

1. Cassation civile, 13 décembre 1882 : « Vu les articles 15 et 19 de la loi du 22 frimaire an VII, 11 de la loi du 23 août 1871 et 6 de la loi du 28 février 1872 ; attendu que la loi du 22 frimaire an VII donne à l'administration de l'enregistrement, pour la perception du droit proportionnel de mutation de propriété par décès, le droit de requérir l'expertise des revenus des immeubles transmis, lorsque l'évaluation de ces revenus faite par les héritiers dans leur déclaration paraît insuffisante et toutes les fois que cette évaluation n'est pas attestée par des baux courants ; attendu que sous cette dénomination de baux courants, la loi du 22 frimaire an VII n'a compris que les baux écrits et dont la preuve est certaine ; attendu que la loi du 23 août 1871 en assujettissant pour la perception de l'impôt de mutation de jouissance, les locations faites verbalement à des déclarations détaillées et estimatives des parties, n'ont point donné à ces déclarations faites par une seule des parties la valeur d'un acte constatant par écrit la convention synallagmatique de bail à loyer ou à ferme ; attendu que si ces déclarations lorsqu'elles n'ont point été indiquées par l'administration dans les formes et les délais réglés par les lois ci-dessus visées, deviennent définitives au regard de la perception du droit de bail, il ne résulte pas desdites lois que ces déclarations deviennent également la base définitive de la perception de l'impôt de mutation de propriété par décès ; attendu en effet que la loi du 23 août 1871 et celle du 28 février 1872 sont étrangères à ce dernier impôt, qui est réglé par la loi du 22 frimaire an VII sans qu'il ait été dérogé au droit que cette loi donne à l'administration de faire contrôler par une expertise les déclarations des héritiers relatives à cette perception ; attendu dès lors qu'en jugeant que l'estimation des biens verbalement affirmés par le défunt, demeurerait fixée par la perception du droit de mutation par décès, et nonobstant la demande d'expertise de la régie, à l'évaluation portée dans les déclarations qui avaient été faites pour la perception du droit d'enregistrement de ces baux verbaux, le tribunal civil d'Angers a violé les articles 15 et 19 de la loi du 22 frimaire an VII et faussement appliqué les articles précités de la loi du 23 août 1871 et du 28 février 1872 ;

« Par ces motifs, rejette... »

fort explicitement que les déclarations de locations verbales ne sont pas opposables à l'administration, même lorsque leur sincérité n'a pas été critiquée dans les formes et les délais prévus par l'article 11 de la loi du 23 août 1871, et par conséquent, que leur existence ne peut faire obstacle à l'expertise requise par l'administration (dans le même sens, Vesoul, 21 juin 1878. Mayenne, 15 juillet 1891).

Mais si les parties ne peuvent invoquer des déclarations de locations verbales courantes au jour de la mutation pour arrêter une action en expertise, par cette raison que nul ne peut se faire un titre à soi-même, l'administration, au contraire, est en droit de retenir ces déclarations pour les opposer à leurs auteurs ou à leurs héritiers et représentants. Ainsi le veut la règle de droit commun, suivant laquelle « l'aveu fait pleine foi contre la personne dont il émane du fait qui en forme l'objet ». (C. civ., art. 1350-4.) La déclaration régulièrement signée du propriétaire contient, en effet, l'aveu du revenu, et à ce titre elle rentre dans la classe des documents que l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII, autorise l'administration à invoquer, sous le contrôle des tribunaux, pour établir l'insuffisance du revenu déclaré sans recourir à l'expertise. De nombreuses déclarations judiciaires sont intervenues en ce sens. (Versailles, 4 décembre 1877. Montpellier, 25 février 1878. Rennes, 13 décembre 1886.

Nice, 19 décembre 1888. Seine, 25 décembre 1889.
Grenoble, 29 juin 1895.)

Mais, nous le répétons, les déclarations de locations verbales, mêmes courantes, ne fournissent qu'une présomption, qui peut être combattue et détruite par des présomptions contraires et qu'il appartient aux tribunaux souverainement, d'accueillir ou de rejeter. En vertu de leur pouvoir discrétionnaire, il ne faudrait même point s'étonner de voir accepter comme fournissant une preuve suffisante du revenu réel, les locations expirées à une époque voisine de celle de la mutation. Mais ceci n'a point encore été jugé.

Pour les locations verbales suivant l'usage des lieux, il faut les considérer comme courantes et par suite comme faisant preuve du véritable revenu dès l'instant que l'administration justifie du paiement du droit de bail, afférent à la période pendant laquelle la mutation s'est accomplie. Plusieurs tribunaux se sont prononcés avec raison dans ce sens (Seine, 25 octobre 1889. Nice, 19 décembre 1888. Saint-Mihiel, 10 mai 1893), mais on doit bien entendu réserver aux parties le droit d'établir que les paiements ont eu lieu par erreur.

Ainsi l'administration, paraît en droit, suffisamment armée pour établir le revenu des immeubles héréditaires, et déterminer par voie de conséquence un capital imposable de réelle valeur. L'héritier semble comme enserré dans toutes ces règles qu'il doit observer, lorsque l'immeuble sujet à déclaration fait l'objet d'un bail

courant ou de tout autre acte susceptible de faire connaître le véritable revenu. Même encore l'administration est autorisée à requérir l'expertise toutes les fois que l'évaluation ne pourra être établie par aucun de ces actes, aux termes de l'article 19 de la loi du 22 frimaire an VII.

Quant aux parties, lorsqu'elles recueillent des immeubles non afferlés, elles doivent fournir une déclaration estimative du revenu moyen, y compris les charges, dont sont susceptibles ces immeubles. Ce revenu doit correspondre au prix normal qu'en retirerait le propriétaire en les donnant à bail. En dehors de cette déclaration les parties ne sont pas soumises à d'autre obligation. C'est sur cette base qu'à défaut de bail, l'article 15, numéro 7 de la loi de frimaire a entendu percevoir le droit de mutation par décès.

SECTION IV

Le Fonctionnement pratique de l'évaluation par le Revenu

Si en théorie le système de l'évaluation de la propriété foncière par la capitalisation du revenu que cette propriété prouve, paraît susceptible de donner une base réelle pour la perception de l'impôt, dans la pratique, au contraire, c'est tout l'opposé qui se produit.

En effet, il faut d'abord commencer par déterminer le

revenu : première cause d'erreur, car en réalité, à moins qu'il n'y ait un bail authentique, le revenu constaté par l'administration sera toujours inférieur au revenu réel. Ensuite on multiplie ce revenu par 20 ou 25 : deuxième cause d'erreur, car en supposant même que l'on soit parvenu à constater le revenu réel, aujourd'hui encore malgré l'immense dépréciation des propriétés rurales, la valeur de la terre est certainement supérieure à 25 fois le revenu. (Il convient toutefois de faire une réserve pour la propriété urbaine à ce sujet. Nous verrons par la suite qu'elle supporte en général les droits sur un capital supérieur à sa valeur réelle.) Enfin, à raison de l'emploi du revenu brut, une telle capitalisation va engendrer une inégalité flagrante entre des propriétés de même valeur par l'inégalité même des charges qui pèsent sur ces propriétés.

Telles sont les trois principales défauts du système. Elles n'apparaissent pas aussi graves dans l'évaluation de la propriété rurale, et c'est pourquoi nous sommes obligé de distinguer une fois de plus ces deux catégories d'immeubles, dans les développements qui vont suivre.

§ 1. — *Indétermination du Revenu*

Une déclaration de succession peut comprendre des valeurs mobilières et des immeubles soit urbains, soit ruraux. Les valeurs mobilières, nous l'avons vu, sont

facilement évaluables. Il existe pour elles un marché assez vaste qui en donne la valeur vénale. Aussi est-ce celle-ci que prend pour base l'administration. Mais quand il s'agit d'immeubles, on a recours à un procédé indirect. Au lieu d'évaluer directement la valeur vénale, on imagine pour la déterminer de capitaliser le revenu de l'immeuble.

Il est donc nécessaire de déterminer tout d'abord le revenu. Or la chose n'est pas aussi simple qu'elle peut paraître. Existe-t-il un bail ? Le prix du bail fixera le revenu devant servir de base à la capitalisation. En cas d'absence, on s'attachera à certains signes capables de faire connaître le revenu, comme par exemple les locations verbales en cours, mais ceux-ci sont d'un caractère essentiellement facultatif. Ils ne lient pas plus l'administration que les parties, qui peuvent déclarer, sous leur responsabilité, un revenu tout autre.

Lorsqu'il n'existe aucun bail ni location verbale en cours, comment arrivera-t-on à connaître le véritable revenu, et ce sera le cas le plus ordinaire, pour la petite propriété rurale notamment.

L'héritier devra fournir une déclaration estimative, et à l'appui de sa déclaration, le détail, article par article des immeubles, par nature, consistance et situation, ainsi que l'estimation spéciale du revenu de chaque parcelle. Quand il s'agira d'immeubles formant une seule exploitation ou un seul corps de domaine

connu sous un nom particulier, il lui suffira d'indiquer la contenance et la situation de chaque nature de biens et d'évaluer le revenu en bloc. C'est tout ce qu'on exigera de lui.

En présence de cette déclaration, le devoir de l'agent de l'administration est d'en contrôler la véracité. De quels moyens dispose-t-il ?

Il s'attachera d'abord à reconnaître s'il existe un bail. Ce ne sera pas chose facile, car dans la réalité, la plupart des baux échappent à l'enregistrement, d'où impossibilité pour l'administration de les opposer aux parties. La loi du 22 frimaire an VII avait dit expressément cependant que l'existence des baux serait suffisamment établie pour la perception du droit d'enregistrement par les actes qui les feront connaître, ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires.

Mais la loi du 27 ventôse an IX qui a imposé au nouveau possesseur l'obligation, à défaut d'actes, de faire une déclaration estimative, n'ayant parlé formellement que des mutations de propriété et d'usufruit, la Cour de cassation a décidé, en se fondant sur le silence de cette loi quant aux mutations de jouissance, et sans tenir compte de l'article 13 de la loi de frimaire, que le droit n'était pas dû lorsque le bail était purement verbal. L'administration a dû s'incliner devant cette jurisprudence, et depuis cette époque jusqu'en 1871, le droit n'était perçu ni sur les baux verbaux, ni le plus

souvent sur les baux écrits, les parties se mettant toujours d'accord ; même quand il y avait litige entre elles, pour reconnaître qu'elles n'étaient liées que par des conventions verbales.

La loi du 23 août 1871, a en partie corrigé cette interprétation, en décidant que les locations même verbales seraient soumises à l'impôt. L'article 11 en effet, oblige les parties, lorsqu'il n'existe pas de bail écrit, à faire une déclaration estimative dans le délai de trois mois à partir de l'entrée en jouissance. Cette obligation incombe au bailleur depuis la loi du 28 février 1872, article 6.

A cette prescription dont l'efficacité est douteuse, s'ajoute une exemption de déclaration pour les baux non écrits sur locations verbales d'un loyer annuel inférieur à 100 francs, et d'une durée qui n'excède pas trois ans. On a cru voir en effet que la déclaration estimative serait très gênante pour les petites locations, surtout dans les campagnes, où les premiers seraient obligés de faire le voyage au chef-lieu de canton, et l'on a supprimé du même coup un moyen utile à l'administration pour établir un revenu approximativement exact.

Nous disions plus haut qu'une quantité considérable de baux échappent à l'impôt. Nous ajoutons que ce ne sont pas ceux de moindre importance. L'article 14 de la loi du 23 août 1871, qui frappe d'une pénalité d'un droit en sus, d'au minimum 50 francs, le défaut d'enre-

gistrement ou de déclaration dans le délai légal, semble encourager par la modicité de la peine, à la dissimulation des baux de quelque importance. Les propriétaires ruraux ont en effet intérêt à ne pas faire connaître le prix véritable d'une location élevée, dans l'espoir d'atténuer dans la plus large mesure, le poids éventuel de l'impôt des successions ; et à courir la chance de n'être pas puni plus sévèrement, le calcul n'est pas déjà si mauvais.

Si dans la réalité, le contrôle au moyen des baux et locations verbales est rendu illusoire pour les immeubles ruraux, comment l'administration s'y prendra-t-elle pour assurer l'application de la loi. Il ne lui reste qu'un moyen : celui de provoquer une expertise, et ce serait évidemment une arme terrible entre ses mains, si nous ne savions par avance l'impossibilité pratique où elle est de s'en servir (1).

1. Voici les textes qui régissent la matière de l'expertise :

1^o Loi du 22 frimaire an VII, art. 18.

« La demande en expertise sera faite au tribunal civil du département, dans l'étendue duquel les biens sont situés, par une pétition portant nomination de l'expert de la nation. L'expertise sera ordonnée dans la décade de la demande. En cas de refus par la partie de nommer son expert, sur la sommation qui lui aura été faite d'y satisfaire dans les trois jours, il lui en sera nommé un d'office par le tribunal. Les experts en cas de partage appelleront un tiers expert ; s'ils ne peuvent en convenir, le juge de paix du canton de la situation des biens y pourvoira. Le procès-verbal d'expertise sera rapporté au plus tard, dans le mois qui suivra la remise qui aura été faite aux experts de l'ordonnance du tribunal, ou dans le mois après l'appel d'un tiers expert. Les frais de l'expertise seront à la charge de l'acquéreur mais seulement

Sous l'empire de la loi de frimaire en effet, les formes de l'expertise telle que cette loi l'avait organisée dans son article 18 étaient longues et compliquées, les frais considérables à tel point que l'administration ne pouvait y recourir qu'avec la plus grande réserve. Ces inconvénients se faisaient d'autant plus sentir aujourd'hui que le morcellement du sol est plus étendu, et qu'il est presque impossible d'appliquer cette procédure coûteuse à ces insuffisances de faible valeur abritées le plus souvent, assurées presque de leur impunité par la complication même des procédures auxquelles la procédure donnerait lieu.

lorsque l'estimation excédera d'un huitième au moins le prix énoncé au contrat. L'acquéreur sera tenu dans tous les cas, d'acquitter le droit sur le supplément d'estimation, s'il y a une plus-value constatée par le rapport des experts. »

2^a Loi du 23 août 1871, art. 15.

« Si le prix exprimé ou la valeur déclarée n'excède pas 2,000 francs l'expertise est faite par un seul expert nommé par toutes les parties. »

3^a Loi du 25 février 1901, art. 17.

« Lorsqu'il y aura lieu de requérir l'expertise d'un immeuble ou d'un corps de domaine ne formant qu'une seule exploitation, situé dans le ressort de plusieurs tribunaux, la demande en sera portée au tribunal de 1^{re} instance dans le ressort duquel se trouve le chef-lieu de l'exploitation ou à défaut de chef-lieu, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice du rôle. Les experts et le cas échéant, le tiers expert prêteront serment devant le juge de paix du canton dans lequel se trouve le chef-lieu de l'exploitation, ou à défaut de chef-lieu, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice du rôle. Le tiers expert sera nommé par ce juge de paix si les experts ne peuvent en convenir. Les dispositions de l'article 18 de la loi du 22 frimaire an VII non contraires au présent article sont maintenues.

La loi du 23 août 1871, article 15, a amélioré dans une certaine mesure l'expertise des immeubles de faible valeur (ne dépassant pas 2.000 francs), en n'exigeant plus qu'un seul expert. Mais cette amélioration excellente, en principe, n'a pas eu de résultat de fait.

Il faut encore actuellement un jugement pour ordonner l'expertise. Deux experts sont nommés hors l'exception qui précède, l'un par l'administration, l'autre par la partie. S'ils ne se mettent pas d'accord, ce qui est le cas le plus ordinaire, il faut faire nommer un tiers expert par le juge de paix et procéder ensuite à une estimation nouvelle. Ces formalités semées d'incidents sont longues, elles imposent aux parties des déplacements nombreux et occasionnent des frais souvent hors de proportion avec l'objet du litige. Ainsi réglementée, l'expertise, comme bien on pense n'a pu donner de résultats satisfaisants. Malgré l'amélioration apportée en 1871, les insuffisances de revenu demeurent dans la réalité presque toujours impunies, et eu égard au très grand nombre de mutations auxquelles elles s'appliquent elles causent au Trésor un préjudice considérable. Si nous ajoutons à cela que dans certaines circonstances, l'administration peut être chargée des frais de l'expertise (1), on conviendra

1. Et ce sera le cas, lorsque les parties offrant d'augmenter d'une certaine somme le revenu déclaré et d'acquitter les droits exigibles, et l'administration refusant les offres qui lui sont faites des droits simples et en sus, l'expertise démontre que ces offres étaient suffisantes.

facilement que les agents ne se décident à recourir à l'expertise que lorsque l'insuffisance est par trop évidente ; ce qui ne se produira que très rarement si nous réfléchissons un instant que les parties ne sont pas assez naïves pour se mettre dans ce cas.

L'administration semble bien l'avoir compris, en prescrivant à ses agents de ne pas engager de poursuites avant d'avoir donné connaissance aux parties des faits, actes et documents qui paraissent de nature à établir une insuffisance et qu'ils doivent avoir préalablement vérifiés avec le plus grand soin. Elle leur recommande d'apporter beaucoup de modération et de courtoisie dans la discussion de ces présomptions, d'éclairer le contribuable sur ses obligations et d'éviter toute surprise de sa part. (Instruction 1624. — Circulaire du 14 juin 1879 dont nous donnons à l'annexe n° 7 le texte à titre purement documentaire) (1). C'est très clair, et il sera rare dans la pratique de trouver un chef de service disposé à courir les risques et les ennuis d'une expertise judiciaire.

Toute action n'est certes pas impossible absolument, mais elle dépend surtout de la bonne volonté de la partie. Si celle-ci reconnaît en effet, dans une limite plus ou moins large, l'existence d'une insuffisance, elle consignera par écrit son offre d'augmenter d'un chiffre déterminé le revenu déclaré ou la valeur imposable.

1. V. page 334.

C'est cet écrit qui constitue une soumission. Par cette formalité, le contribuable prend l'engagement d'acquitter le supplément de droit devenu exigible par suite de cette augmentation. D'après une solution du 6 novembre 1883, on doit considérer la soumission comme un aveu extra-judiciaire emportant la reconnaissance par le redevable de l'insuffisance commise et acquiescement dans la mesure de ce qui est reconnu à la demande de l'administration. La partie, en effet, s'engage positivement, si son offre est acceptée, à tenir le fait de l'insuffisance pour constant et prouvé à son égard et à payer tous les droits simples et en sus qui en sont la conséquence, qu'elle intervienne au début ou au cours de l'instance en expertise, la soumission produit dans tous les cas les effets d'un acquiescement total ou partiel, et rend sans objet le commencement ou la continuation des poursuites.

De ce qui précède on est amené à conclure que l'administration est absolument désarmée et impuissante pour la répression des insuffisances d'évaluation, qui se commettent généralement dans les déclarations de succession. Il faudrait pour que l'expertise puisse utilement fonctionner, qu'elle s'accomplisse avec plus de rapidité et d'économie et qu'elle soit débarrassée de toutes les formes qui entravent son exécution. A un autre point de vue, l'expertise n'est exercée que comme un moyen répressif, venant constater et réprimer l'insuffisance commise. Il vaudrait mieux l'utiliser comme

un moyen préventif, et à ce sujet nous croyons que la nomination d'un expert à titre permanent, près les Directions départementales de l'Enregistrement, capable de se déplacer rapidement sur l'ordre des chefs de service pour instruire la demande en expertise faite par un agent avant même tout recours en justice, serait d'un effet salubre sur les contribuables de mauvaise grâce. Cet auxiliaire, par sa compétence et son action, permettrait une plus sûre exécution de la loi, dans une matière aussi délicate que celle qui consiste à établir un revenu. Il est hors de doute que les dépenses nouvelles nécessitées par l'institution de ces auxiliaires, pris parmi les personnes les plus autorisées du département, seraient amplement récupérées par une plus-value importante des droits.

Actuellement, tout ce qui est possible aux agents de déterminer comme montant du revenu d'un immeuble, est une somme au moins égale au montant des charges. Et ces charges pouvant être connues, ce sont seulement celles qui résultent des contributions foncières, principal et centimes additionnels, grevant l'immeuble. Quant aux autres charges telles que les rentes foncières ou autres, qui ne se présentent que très rarement, primes d'assurances, dont l'administration n'a pas connaissance ; les parties se gardent bien de les dévoiler par cette raison très simple qu'elles viennent s'ajouter au revenu présumé.

C'est en effet une chose absolument certaine que

toute propriété livrée à l'exploitation doit donner un *produit brut*, capable de faire face aux dépenses d'exploitation et aux charges de toute nature pesant tant sur le revenu que sur la propriété. On ne comprendrait pas, cela va de soi que selon le dicton populaire, la terre ne nourrisse pas son homme, car si elle ne le nourrit pas, celui-ci n'a aucun intérêt à dépenser en pure perte une énergie et des capitaux qui trouveraient un meilleur emploi ailleurs. Dans les dépenses d'exploitation il faut faire rentrer les frais de toute nature nécessités par la culture de l'immeuble et la production des récoltes ; ce sera par exemple : les gages des domestiques, salaires des journaliers ou du propriétaire, si lui-même cultive son bien. Ces dépenses étant défalquées très justement d'ailleurs, il doit encore rester un complément de produit pour répondre aux autres charges, qui nous l'avons vu consistent en ventes, contributions foncières et autres charges. Ce sera précisément aux yeux de la loi, le *minimum de revenu brut*, pouvant être invoqué par la détermination de la valeur imposable.

Dans la réalité, et fort heureusement, ce minimum sera toujours dépassé ; et le paysan d'aujourd'hui sait s'offrir un peu de ce bien-être qu'on ne lui a pas toujours reconnu. C'est donc qu'en dehors de tous les frais afférents à son domaine, il lui revient une somme encore appréciable sur le produit brut de son bien. C'est évidemment ce qui constitue son revenu, et c'est non moins

évidemment ce qui devrait être déclaré. Mais ceci n'est pas.

Il ne l'est pas parce qu'il ne se présente pas tout d'abord avec cet aspect de régularité et de certitude qui caractérise les autres revenus : fonciers bâtis ou mobiliers. Et la loi l'a elle-même effectivement admis, lorsqu'elle déclare que « le revenu imposable est le revenu net moyen, calculé sur un nombre d'années déterminé ». (Loi du 1^{er} décembre 1790, art. 3, sur la contribution foncière.) Il y a donc là une première difficulté, car le revenu susceptible d'être déclaré, devra se calculer sur un certain nombre d'années s'il veut être en rapport avec le revenu exact qui donne la mesure de la valeur de l'immeuble.

D'autre part, il peut exister par exception des propriétés donnant juste de quoi entretenir leur propriétaire et leur famille, de façon modeste. A celles-là quel revenu leur attribuera-t-on ? Quand le paysan aura vécu péniblement des efforts de toute une année, quand il se sera privé pour payer ses impôts, et faire face à ses frais de culture, est-il possible d'admettre qu'une telle propriété donne un revenu, au sens propre du mot ? Car cet excédent actif sur le produit brut ne provient-il pas plutôt de ses privations et de son labeur que du fruit naturel de son bien. Ceci paraîtrait oiseux, en vérité, si nous ne connaissions par avance l'amour immodéré du paysan pour sa terre, cause de la réalisation de l'hypothèse que nous venons d'exprimer.

On comprend donc qu'en face de toutes ces considérations, l'agent de l'administration soit naturellement hésitant. On lui apporte une déclaration de succession comprenant des immeubles, son contrôle se bornera à rechercher s'il existe quelque bail à l'actif de ces immeubles. S'il n'en existe pas, surtout si les immeubles déclarés sont de peu d'importance, il acceptera, contraint et forcé, la déclaration des parties. Aussi celles-ci ne se gênent pas et elles déclarent des revenus remarquables par leur insignifiance.

Dans la pratique, les parties déposent à l'appui de leur déclaration l'extrait de la matrice cadastrale concernant les immeubles déclarés. En l'état actuel des choses, il est impossible de faire fonds sur le revenu cadastral, en fait comme en droit. En fait parce que les parcelles décrites et estimées au cadastre ont pu vraisemblablement depuis la loi du 15 septembre 1807, changer complètement d'affectation et par là même de revenu. En droit parce que le revenu cadastral étant depuis la loi du 31 juillet 1821 et l'ordonnance du 3 octobre suivant, fictif et conventionnel, ne peut être considéré comme formant une base légale pour la perception des droits d'enregistrement (Sainte-Affrique, 8 juin 1848). Les parties elles-mêmes font peu de cas du cadastre et des indications qu'il renferme, et il leur arrive parfois, toutes choses en l'état, de déclarer des revenus de moitié et même du quart du revenu cadastral.

Une loi du 31 décembre 1907, a ouvert au Ministre

des Finances un premier crédit de 3 millions pour procéder à une estimation générale, du territoire c'est-à-dire à la détermination du revenu net actuel des propriétés non bâties. Pour cet important travail, il a été laissé une assez grande liberté de méthode aux agents qui en sont chargés, et l'article 3 de la loi précitée se contente de guider leur action en stipulant que « les évaluations seront effectuées dans chaque commune, en tenant compte des exploitations distinctes, d'après un tarif établi par nature de cultures et de propriétés, ou à l'aide de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales dûment enregistrées. On peut être tranquille, avec la défiance des masses rurales, c'est la faillite de l'enregistrement des baux, à brève échéance, et par contre-coup, la disparition d'un élément important d'évaluation pour les successions.

L'examen de la loi et des débats donne lieu à des constatations intéressantes pour la matière qui nous occupe. C'est ainsi que les opérations de chaque commune pourront ou devront être effectuées le cas échéant, d'après deux procédés distincts : 1^o application globale ou matérielle du bail en cours à chaque domaine affermé ; 2^o évaluation des propriétés non louées, évaluation qui sera faite d'abord, d'après un tarif général par parcelle culturale, puis modifié ensuite en plus ou en moins, de manière à tenir compte de l'importance actuelle de l'exploitation dans laquelle se trouverait comprise chaque parcelle. Ceci est digne d'attention. Dans la

pensée du Parlement, en effet, ou du moins dans celle de la Chambre, cette dualité d'opérations doit aboutir à l'introduction du système de la progression, non sans doute encore dans le taux, mais ce qui est peut-être plus grave dans la base de l'impôt foncier, deux parcelles de même nature, de même contenance et de même qualité, devant recevoir un allivrement différent lorsqu'elles dépendront de deux exploitations d'inégale importance. On peut ajouter, sans crainte de se tromper semble-t-il, que dans l'intention de ses auteurs, le texte adopté par l'article 3, doit conduire à une progression directe, c'est-à-dire que dans les deux parcelles envisagées, celle-là doit recevoir la plus forte estimation qui est comprise dans la plus grande évaluation. C'est une progressivité *personnelle*, en dehors de la réalité, car la progression se produira souvent, peut-être même habituellement à rebours, la petite propriété isolée étant fréquemment amodiée à un taux bien plus élevé que la grande (1).

Il faut attendre pour juger, si une évaluation ainsi établie est susceptible de devenir une base légale pour l'impôt des successions. En tous cas, il ne faudrait admettre que l'évaluation de parcelle culturale sans la modification prévue et aboutissant à une progression dans l'impôt, car ce serait alors pécher par excès et faire

1. *Revue politique et parlementaire*. Louis de Goy. *La nouvelle évaluation des propriétés non bâties*.

de l'impôt de mutation par décès, un impôt doublement progressif, la progression existant déjà dans le tarif des droits. Il est possible que le travail projeté donne des résultats heureux, nous l'espérons, mais la modification dont nous parlons, vient à point malheureusement pour la compliquer (1). A raison des mutations incessantes dont la propriété foncière est l'objet, c'est une véritable toile de Pénélope que l'on prétend tisser, surtout si l'on observe combien déjà sont sujettes à erreur les mutations ordinaires qu'effectuent les contrôleurs des contributions directes au cadastre, sur le vu notamment des extraits de toutes sortes qui lui sont délivrés par l'administration de l'Enregistrement.

Nous avons personnellement peu de foi dans la réalité du revenu ainsi estimé.

1. Notre opinion se trouve corroborée par l'information suivante qui se trouve publiée dans tous les journaux à la date du 31 août 1908 et que nous reproduisons :

S... 30 août 1908. — L'administration des finances, ayant désigné entre autres communes celle de S... pour procéder à des expériences de revision des évaluations de propriétés non bâties, la municipalité républicaine se prêta aussitôt à la réalisation de cette réforme démocratique. La majorité des contribuables fit les déclarations nécessaires, mais les répartiteurs trouvèrent des difficultés dans le classement parcellaire et craignant des inconvénients graves, refusèrent de collaborer plus longtemps avec les agents des contributions directes.

M. M..., conseiller général et maire de S..., explique ce refus en raison du défaut de précision et de sincérité des déclarations faites et du manque d'uniformité dans la nature des terrains. Il estime que la nouvelle répartition de l'impôt serait une aggravation du système actuel et refuse avec ses cinq collaborateurs d'en assumer la responsabilité, affirmant indispensable la réfection complète du cadastre pour appliquer avec justice l'impôt sur le revenu aux propriétés agricoles. (Agence Havas.)

C'est que la matière est trop complexe, pour donner lieu à une appréciation, même approximativement exacte, du revenu, dans les conditions où s'effectuera la nouvelle évaluation.

Quant au revenu foncier des propriétés bâties, dont nous avons incidemment parlé dans les chapitres précédents, nous savons qu'il est d'une détermination plus facile, pour l'administration surtout. Cela tient évidemment autant à son amodiation générale qu'à une situation spéciale. Les propriétaires urbains pouvant plus difficilement échapper à l'action de l'administration de l'Enregistrement comme des contributions directes qui ont intérêt principalement la dernière pour l'assiette de l'impôt foncier à connaître le véritable revenu. Le contrôle s'effectue sans dérangement aucun, chaque contrôleur ayant dans son service la surveillance d'un certain secteur urbain. En outre il est possible de déterminer par une comparaison avec les immeubles voisins, la valeur locative d'un immeuble, ou d'une partie d'un immeuble affecté à l'habitation exclusive de son propriétaire, et cela d'une manière suffisamment exacte.

Le revenu n'est pas le seul élément qu'il importe de connaître pour fixer la valeur imposable immobilière d'une succession. Le revenu qui doit servir de base est en effet le revenu brut, c'est-à-dire le revenu net augmenté des charges, autrement dit le revenu brut sans distraction d'aucune charge. Il faut donc savoir quelles

sont les charges susceptibles d'être déduites, quelles sont celles qui ne le sont pas. Or il n'est pas aussi aisé d'y répondre. Nous en avons vu quelques-unes lorsque nous avons étudié le revenu brut, nous les avons mentionnées avec le caractère qui leur est reconnu par la jurisprudence, en faisant observer combien celle-ci était contradictoire. Nous ne prenons pas sur nous d'y suppléer. Quelles charges pèsent sur la propriété, quelles charges pèsent sur le revenu? La question est par trop subtile, car en définitive toute charge quelle qu'elle soit pèse sur la valeur de la propriété, qu'elle diminue d'une importance correspondante.

La jurisprudence (Cassation 19 prairial an XI) n'autorisait pas avant la loi de 1904 la déduction du capital représenté par une rente foncière grevant un immeuble, pour cette raison que les rentes foncières « sont des charges des immeubles sur lesquelles elles sont établies ». Pourtant une solution du 15 mai 1844, décidait que lorsqu'il s'agit d'acquitter les droits de mutation par décès d'un immeuble grevé de servitudes, il faut dans l'évaluation du revenu de l'immeuble avoir égard à la diminution de revenu résultant de servitudes.

Ainsi, première incohérence, une rente foncière est une charge de propriété, une servitude, une charge du revenu, la première non déductible, la seconde déductible au contraire. Ne sont-elles pas toutes deux plutôt, et au même titre des charges de propriété, affectant

l'immeuble et diminuant réellement la valeur du fonds. Il faut ou bien les déduire toutes deux, ou bien ne pas les déduire l'une comme l'autre. Nous estimons pour notre part qu'elles sont éminemment déductibles.

Deuxième incohérence : le tribunal de Moissac, le 28 juillet 1893, décide qu'un expert commet une erreur de droit et viole l'article 15 § 7 de la loi du 22 frimaire an VII en défalquant du revenu d'un domaine les frais d'entretien annuel des bâtiments ruraux, ainsi que les dépenses de construction des digues et travaux de défense.

Le tribunal de Dax, le 12 juillet 1882, décide au contraire, que l'on doit défalquer du revenu d'une vigne, les frais de soufrage des plants, le coût de leurs échelles et les dépenses d'entretien des canaux d'irrigation.

Le tribunal de Béziers, va encore plus loin, le 26 novembre 1879, en estimant qu'il doit être tenu compte dans l'évaluation du revenu d'une vigne sérieusement menacée par le phylloxéra de cette cause *imminente* de dépréciation.

Ainsi à la difficulté de constater le revenu, s'ajoute celle, non moins réelle, de reconnaître et interpréter les charges et il faut en réalité un esprit éminemment juridique pour la résoudre.

Les parties, elles l'ont par avance résolu, en passant les charges sous silence, quitte à les compenser par la déclaration d'un revenu illusoire.

Nous croyons assez démontré l'inanité pratique d'une

telle base, qui laisse en général l'impôt à la bonne volonté ou à la générosité du contribuable. Mais ce n'est pas là le seul défaut de cette législation en quelque sorte inachevée. Elle pèche aussi du côté de la logique comme nous allons le voir.

§ 2. — *Fictivité de la capitalisation légale du revenu brut*

Il est incontestable qu'en établissant l'impôt sur les mutations par décès, la loi ait entendu atteindre la valeur réelle du bien qui change de mains. Or, avec une base telle que celle du revenu brut capitalisé, la valeur ainsi obtenue est purement conventionnelle. Elle est conventionnelle pour deux raisons : d'abord parce que le revenu déclaré en général n'est aucunement en rapport avec le revenu réel de l'immeuble, ensuite parce qu'il est impossible d'admettre que la capitalisation du revenu brut puisse donner un produit équivalent à la valeur effective du bien soumis à l'impôt.

La simple observation des faits conduit à ce raisonnement. En effet, pour les immeubles urbains comprenant la plus grande partie de la propriété bâtie, l'impôt de mutation par décès est perçu sur un capital formé de vingt fois le produit des baux courants. Dans la plupart des cas, le droit frappe un capital supérieur à la valeur vénale de ces immeubles. La raison en est que le pro-

duit des baux de maisons est un revenu brut, comprenant des frais d'entretien, de réparation et d'exploitation de ces immeubles et que le revenu net est seul apprécié pour la fixation de la valeur marchande.

En fixant ce revenu brut à 5 0/0 ($20 \times R$) on obtient une évaluation supérieure à la réalité.

A l'inverse, le prix des baux d'immeubles ruraux constitue moins l'impôt, le revenu net des terres tel qu'il est touché par le propriétaire. Or ce revenu étant capitalisé par 25, cela revient à dire que le produit moyen des baux ruraux est fixé à forfait à 4 0/0. Ce rapport est trop élevé dans un grand nombre de cas, et il en résulte que l'impôt des successions frappe le plus souvent un capital inférieur à la valeur vénale de l'immeuble transmis. En d'autres termes, une ferme louée 4.000 francs est considérée pour la perception de l'impôt comme valant 100.000 francs, alors qu'elle trouverait facilement preneur à 120.000 francs, soit en moins 20.000 francs dans l'estimation de l'Administration.

De sorte que le capital obtenu par la capitalisation du revenu brut ne correspondrait pas dans l'un comme l'autre cas à la valeur réelle, la valeur vénale de l'immeuble. Il traiterait plus sévèrement la propriété urbaine que la propriété rurale.

Il ne semble pas qu'il soit besoin d'une grande démonstration pour prouver que c'est bien ce qui a lieu dans la réalité, et les exemples en ont été maintes

fois cités à la tribune du Parlement (1). Nous possédons pour la propriété urbaine, celle de Paris notamment, des statistiques frappantes (2). Ainsi par adjudications publiques, les seules auxquelles on puisse accorder quelque confiance, des immeubles d'un produit brut de 27.000, 71.000, 12.100, se sont trouvés adjugés respectivement à 425.000, 825.000, 120.000 francs, alors qu'ils auraient été taxés héréditairement à 540.000, 1.420.000 et 242.000. On peut multiplier ces exemples à loisir. Ils sont suffisants pour faire constater que par le fait de la capitalisation actuelle, l'impôt de mutation par décès se trouve souvent perçu sur une valeur extrêmement supérieure à la valeur réelle.

Il y a en outre une chose que l'on saisit facilement ; c'est que cette valeur fictive sur laquelle on base l'impôt, ce dépassement de la valeur ainsi calculée par rapport à la valeur vraie, est d'autant plus grand que l'immeuble est moins important. La raison en est qu'une vaste maison se loue proportionnellement moins

1. Voir la discussion de la loi de 1901, *J. off.*, 26 janvier 1901. Sénat.

2. D'après le *Bulletin de statistique du Ministère des Finances* du mois de septembre 1890, la valeur vénale des maisons habitées de Paris est de 10.736.921.000 francs. Le revenu de ces mêmes immeubles serait de 733.741.303 francs, ce qui, capitalisé au denier 20, donne 14.674.826.000 francs. Il en résulte donc une plus-value en faveur de la capitalisation de 3.938 millions en chiffres ronds, c'est-à-dire qu'à Paris on paie un tiers en plus de la valeur vraie.

(Discours prononcé à la Chambre des Députés, le 12 mars 1891, par M. Dumas.)

cher qu'une petite, que les loyers sont plus élevés en proportion pour les petits appartements que pour les grands, et ceci est journellement constaté. La raison en est aussi que, moins l'immeuble est important, plus ses charges sont lourdes, son entretien difficile ; pour aboutir finalement à un écart plus grand entre la valeur calculée par l'administration et la valeur réelle. La conséquence immédiate en est que l'on arrive à une sorte de progression dans la fiction, qui présente ce caractère de bizarrerie qu'elle est d'autant plus lourde qu'elle pèse sur un petit immeuble, sur un petit héritage. Cela est d'autant plus grave que cette injustice va se trouver grandie avec le tarif progressif des droits de mutation établi, puisque la progression a pour premier effet de changer la taxe suivant la tranche dans laquelle se trouve placé l'héritage.

Le contraire a lieu pour la propriété rurale, qui en fait dans la plupart des régions ne rapporte pas plus de $2\frac{1}{2}$ à $3\frac{0}{10}$ de revenu net, $3\frac{1}{2}$ environ et au maximum de revenu brut. Le multiplicateur rural 25 est donc manifestement en dessous de la réalité, et pourtant lorsqu'il s'est agi de l'apprécier plus justement, lorsqu'on a voulu rehausser le taux de capitalisation des immeubles ruraux, il s'est trouvé des défenseurs acharnés de ce fâcheux état de choses. On a objecté qu'en élevant le denier multiplicateur au taux nécessaire pour obtenir la vraie valeur, on augmente-

rait les charges de l'agriculture, déjà si malheureuse ! Mais est-ce que la propriété urbaine ne supporte pas autant de charges, est-ce qu'elle ne paie pas autant d'impôts ? Le véritable motif est que les masses rurales représentent une force politique qu'il faut ménager, dans un pays de libre démocratie comme le nôtre.

Pourtant s'il faut en croire M. Leroy-Beaulieu, qu'on ne peut suspecter de sectarisme, les propriétaires fonciers ne mériteraient pas cette faveur. « Ils oublient, dit-il, que la terre est une propriété *sui generis*, qui a envers la société des obligations particulières, parce que la possession exclusive et perpétuelle de la terre est une institution, non pas du droit naturel, mais du droit civil, parce que aussi le propriétaire terrien bénéficie non seulement du fruit de son travail, mais encore parfois d'une sorte de collaboration gratuite des forces naturelles du sol, qui dans certains cas lui donne un revenu net supérieur à la rémunération normale du travail dans le pays et à l'intérêt des capitaux, soit actuellement engagés dans la culture, soit de longue date immobilisés dans le sol. Enfin les propriétaires fonciers négligent de se souvenir que les valeurs mobilières ne sont que les titres représentatifs de capitaux engagés soit dans l'agriculture, soit dans l'industrie, et qui ont déjà payé ou bien un impôt foncier, ou bien un droit de patente avant de subir un dernier prélèvement de 4 0/0 sur le revenu net (1). »

1. Leroy-Beaulieu. *Science des Finances*, t. I, p. 383, édition 1899.

Ce n'est pas là précisément une apologie du privilège dont jouissent les propriétaires ruraux vis-à-vis de l'impôt. Emanant d'un économiste individualiste à outrance cette citation n'en acquiert que plus de valeur pour notre critique.

On a objecté aussi; non sans apparence de raison, que la petite propriété rurale se trouvait lourdement atteinte par les droits de mutation à titre onéreux, et les frais divers qui grèvent les ventes incessantes dont elle est l'objet. A cela nous répondrons qu'en fait la petite propriété rurale sait se soustraire à ces charges, par les dissimulations de prix dans les contrats, mieux que la propriété urbaine qui est le plus souvent vendue par adjudication publique et dont le prix véritable ne peut être célé.

La conclusion naturelle qui se dégage, c'est que pour obtenir une valeur imposable ayant quelque rapport avec la valeur réelle de l'immeuble transmis, il faudrait relever le taux de capitalisation pour les immeubles ruraux : en même temps qu'on abaisserait celui des immeubles urbains. Ce serait assurément la conclusion logique devant être formulée, si nous ne prenions garde que l'élément principal du produit, à savoir le revenu brut, était en lui-même une source manifeste d'inégalité, et qu'en haussant le multiplicateur de cet élément perturbateur on accroîtrait encore cette inégalité. C'est d'ailleurs ce que nous allons de suite chercher à démontrer.

§ 3. — *Inégalité résultant de la capitalisation
du revenu brut*

Nous savons que la loi n'autorise pas la déduction des charges, du revenu à déclarer pour les immeubles successoraux. Or ces charges sont très inégales.

Prenons d'abord les immeubles ruraux. La principale charge, celle qui est susceptible d'être toujours invoquée est évidemment l'impôt foncier. Considérons donc cet impôt.

L'impôt foncier sous sa forme actuelle est d'origine récente en France, puisque le cadastre sur lequel il repose fut fait de 1807 à 1850. Le législateur s'était proposé une répartition équitable et voulait que l'impôt fût proportionnel au revenu net. Les centimes additionnels qui viennent se greffer sur le principal de l'impôt foncier enlèvent à cette taxe le caractère de fixité. Les nombreux dégrèvements qui ont eu lieu, les incessantes propositions législatives pour la péréquation de l'impôt ont donné de l'espoir aux propriétaires les plus chargés et des craintes aux propriétaires qui le sont le moins. Il en résulte que les acheteurs et les copartageants ont dû et ont pu entretenir l'idée d'une revision non pas comme d'un fait certain, mais comme d'une éventualité possible. D'où première critique, cet impôt foncier est incertain, ou appelé à l'être, et il n'est

point d'homme prudent, achetant d'anciennes garrigues aujourd'hui plantées en vignes, qui ne se dise qu'un jour l'impôt foncier dérisoire qu'elles paient actuellement peut être augmenté dans des proportions considérables par une revision cadastrale. Quand on achète une propriété faiblement imposée, c'est donc avec une certaine crainte, quand on en achète une qui l'est lourdement c'est avec un certain espoir de dégrèvement.

L'impôt foncier est un impôt de répartition, c'est-à-dire un impôt dont le chiffre total est fixé par l'Etat, puis distribué, plus exactement réparti, entre les différentes circonscriptions administratives du territoire : les départements ; dans l'intérieur de chacune de ces circonscriptions, les autorités locales ou les assemblées électives sous-répartissent le contingent entre les arrondissements et les communes ; enfin dans chaque commune il y a lieu à une dernière répartition entre les habitants ou entre les propriétés ; cette répartition définitive et individuelle est faite soit d'après les simples lumières et l'esprit d'équité des notables de l'endroit, soit d'après des états cadastraux qui font foi et dont les derniers répartiteurs ne peuvent s'éloigner : c'est ce dernier procédé qui est employé en France.

Une pareille assiette d'impôt entraîne des inégalités à chaque échelon de la répartition, c'est-à-dire d'abord dans la répartition du produit total de l'impôt entre les départements, ensuite dans les sous-répartitions du département à l'arrondissement, de l'arrondissement à

la commune, l'enfin de la commune aux propriétés. On voit à combien de degrés les inégalités peuvent se produire et comme elles se multiplient les unes par les autres, il en résulte que des propriétés de même valeur et de même revenu situées dans différentes parties du territoire peuvent présenter de choquantes différences de taxation, les unes étant trois trois ou quatre fois plus chargées que les autres. Pour que les inégalités disparaissent, il suffirait simplement que le cadastre fût révisé périodiquement et à des intervalles assez rapprochés. Mais cela n'est pas et nous n'avons entrepris de raisonner pour l'instant que sur ce qui est.

Avant la crise agricole qui a sévi surtout à partir de 1880, et les ravages de phylloxéra, l'impôt foncier rural en France ne pouvait pas être considéré comme trop élevé, mais ces fléaux dont les conséquences subsistent encore malheureusement, joints à la débauche des centimes additionnels départementaux et communaux, et à la très défectueuse répartition de l'impôt le rendent aujourd'hui très lourd (1).

Il est très lourd en même temps que très inégal, parce que la base sur laquelle il repose est défectueuse. Le principal défaut du cadastre est en effet de ne donner aucun indice suffisant pour la juste répartition de l'impôt entre les départements, entre les arrondissements et entre les communes. Les évaluations qu'il

1. Leroy-Baulieu, *op. cit.*, p. 374.

renferme n'ont pas été faites sur les divers points du territoire, ou même sur deux points voisins l'un de l'autre par les mêmes hommes, ni par les mêmes méthodes peut-être encore. Elles n'ont donc de valeur que pour la circonscription où les mêmes hommes les ont faites et dans les mêmes vues. Dans certains pays les classificateurs et les tarificateurs ont été plus indulgents que dans d'autres. Dans tous à peu près ils ont eu une tendance à classer et à évaluer les terres fort au-dessous de leur valeur. Enfin le cadastre n'a pas été fait partout en même temps, puisque les opérations se sont échelonnées de 1807 à 1850. Ainsi les résultats cadastraux ne sont pas comparables d'un lieu à un autre. Bien plus, à l'heure actuelle, dans l'intérieur d'une même commune le cadastre est inexact, parce que le classement et le tarif des évaluations sont vieux et que l'on n'a tenu compte ni des changements de culture, ni des changements de valeur, ni même des modifications de configuration des parcelles (1).

L'impôt foncier est donc doublement improportionnel ! d'abord à cause de son inégale répartition entre les circonscriptions, ensuite par l'inexactitude de la répartition individuelle.

Ces défauts pèsent gravement sur la répartition de l'impôt, et la proportionnalité de l'impôt foncier au revenu net se trouve avoir atteint une inégalité extrême.

1. Leroy-Baulieu, *op. cit.*, p. 388.

On a là-dessus quelques statistiques administratives. En 1879 notamment, il a été recherché pour les différents départements la proportion entre le *principal* de l'impôt foncier pour les propriétés non bâties et le revenu. Le rapport moyen pour l'ensemble de la France est de 4,49 0/0 : quarante départements au-dessous de cette moyenne et quarante-six au-dessus. Le département le plus imposé serait la Vienne où le contingent en principal représente 7,71 0/0 de revenu ; onze départements sont taxés à plus de 6 0/0. D'autre part le département le moins imposé serait la Corse, où le principal de l'impôt n'atteindrait que 0,95 0/0 du revenu : quatorze départements sont imposés à moins de 3,50 0/0.

Les vingt départements les plus surchargés étaient en 1879 (il n'y a pas de présomption qu'il se soit effectué quelque changement depuis) : la Vienne, dont en 1879 le contingent en principal représentait 7,71 0/0 du revenu net ; la Vendée (7,36) ; les Hautes-Alpes (7,21) ; la Lozère (6,80) ; les Basses-Alpes (6,67) ; la Charente-Inférieure (6,47) ; la Charente (6,26) ; l'Eure (6,11) ; la Dordogne (6,08) ; le Gard (6,06) ; le Cantal (6,04) ; la Seine-et-Marne (5,94) ; la Haute-Marne (5,74) ; la Côte-d'Or (5,70) ; le Morbihan (5,68) ; le Lot (5,61) ; l'Orne (5,60) ; l'Aube (5,60) ; la Haute-Saône (5,51) ; la Seine-Inférieure (5,45) (1).

1, *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, juillet 1883, p. 35 à 61.

Dans ces vingt départements, l'impôt était notablement plus élevé que dans la moyenne (4,49) ; comme il était plus que doublé par les centimes additionnels, le contribuable y payait à l'État ou aux localités environ 11 à 15 0/0. Mais remarquons que plusieurs départements, notamment le Lot, le Gard, le Cantal, la Côte-d'Or, la Dordogne sont composés en partie de plaines et de coteaux, en partie de véritables montagnes : sur celles-ci la terre ne s'est que médiocrement améliorée depuis le cadastre ; dans les plaines au contraire, et les coteaux la culture de la vigne a quintuplé, quadruplé, parfois la richesse depuis cinquante ou soixante ans. Or la répartition du contingent départemental entre les communes n'a pas en général été modifiée. Aussi n'est-il pas douteux que dans le Lot, par exemple, où la proportion moyenne du principal de l'impôt au revenu foncier était de 5,61 0/0, certains propriétaires de districts montagneux paient 10 et 11 0/0, et avec les centimes additionnels 20 à 25 0/0, tandis que certains propriétaires de la plaine des environs d'Aigues-Mortes, où il s'est fait de grandes plantations de vignes dans les sables, ne payaient que 2 ou 3 0/0, en principal, et que 4 ou 6 0/0 y compris les centimes additionnels. Quand dans ces départements on établit de nouveaux centimes additionnels départementaux, on commet une grave injustice : car 20 centimes additionnels représentent 2 ou 2,50 0/0 du revenu des propriétés montagneuses et 4 ou 5 0/0 seulement du revenu des pro-

priétés de la plaine. Les premiers propriétaires seront donc cinq ou six fois plus imposés que les seconds pour les dépenses départementales.

Le dégrèvement de 1891 a à peine atténué ces inégalités. Treize départements paient encore entre 4,50 et 4 0/0, vingt et un autre 4 et 3,50, dix entre 3,50 et 3 0/0, cinq moins de 3 0/0 ; l'Allier (2,68), Aude (2,67), Haute-Savoie (2,60), Seine (1,96), Corse (0,94), les autres (38) sont censés payer 4,50 0/0. Mais comme dans la plupart des départements on n'a fait aucune péréquation entre les arrondissements et les communes, les inégalités précédentes n'ont été que faiblement diminuées. Même après le dégrèvement précité, les 34.647 communes de France, se répartissent ainsi en ce qui concerne le taux de l'impôt foncier en principal, relativement au revenu des propriétés bâties (la moyenne étant de 4 0/0) ; dans 2.696 communes, le taux moyen est inférieur à 3 0/0 ; dans 7.172 il va de 3 à 3,95 0/0 ; dans 22.314 de 4 à 4,99 ; dans 2.032 de 5 à 5,99 ; dans 320 de 6 à 6,99 ; dans 74 de 7 à 7,99 ; dans 24 de 8 à 8,99 ; dans 8 de 9 à 9,99 ; dans 3 de 10 à 11,99 ; dans 2 de 12 à 14,99 ; dans 2 il dépasse 15 0/0, et il ne s'agit que du principal et du taux moyen par commune (1).

Nous nous arrêterons là. Ces explications démontrent

1. *Bulletin de statistique du Ministère des Finances*, t. 1^{er}, de 1891, p. 496.

combien l'impôt est improportionnel, et inégal dans sa répartition. Si nous tenons compte que les centimes additionnels généraux, départementaux et communaux varient également de commune à commune, on conviendra facilement de l'énormité, de l'inégalité d'un tel impôt.

Cette inégalité a sa répercussion dans la taxe des successions. Chaque revenu déclaré se trouve en principe affecté de ce vice primordial puisqu'il doit, aux termes de la loi de frimaire, comprendre l'impôt foncier dans son chiffre. De sorte que deux propriétés rurales donnant un revenu net identiquement égal, mais situés dans des lieux différents, se trouveront par l'impôt foncier subir le droit sur une valeur différente, alors qu'en réalité elles sont au contraire susceptibles d'avoir la même valeur marchande. Que penser d'un tel système, surtout lorsqu'il aboutit comme dans notre cas à capitaliser l'impôt lui-même qui pèse sur la terre, c'est-à-dire à multiplier une inégalité pour aboutir en définitive à une nouvelle injustice ?

La propriété bâtie échappe à cette critique, mais, disons-le, pas depuis longtemps. C'est en effet la loi du 8 août 1890 qui a fait de l'impôt foncier des propriétés bâties un impôt de quotité, ce qui le distingue complètement de l'impôt foncier sur la propriété non bâtie qui est resté un impôt de répartition. Le taux en principal a été fixé à 3, 20 0/0 de la valeur locative après déduction d'un quart pour les maisons et d'un tiers pour

les usines en considération du déperissement et des frais d'entretien. Ce taux a été maintenu depuis 1891.

Il est établi sur une base sûre : la valeur locative des immeubles, facilement constatable comme nous l'avons vu. Les centimes additionnels : généraux, départementaux et communaux qui viennent s'y ajouter engendrent bien aussi une inégalité de fait entre les divers immeubles. Mais cette inégalité est peu grave par cette raison bien simple que la propriété urbaine se trouve presque exclusivement concentrée dans les villes et communes de quelque importance, ce qui aboutit à une assiette uniforme au moins dans un ressort donné.

La contribution foncière n'est pas la seule charge commune à la propriété bâtie et à la propriété non bâtie, dont la loi n'autorise pas la déduction. Ce caractère se retrouve également dans les primes d'assurances afférentes aux bâtiments ruraux et aux immeubles urbains. Mais tandis qu'elles ne portent que sur une partie seulement de la propriété rurale, elles affectent en totalité les immeubles urbains, ce qui en fait une charge plus importante pour ceux-ci que pour celle-là. Dans l'une et l'autre catégorie d'immeubles elle n'engendre cependant aucune inégalité. La prime d'assurance est censée se calculer sur la valeur réelle de l'immeuble assuré, bien que généralement cette valeur soit surélevée sous l'influence des compagnies d'assurances qui ont seules intérêt à cette augmentation.

Nous nous sommes élevé par ailleurs sur l'anomalie

de la loi de Frimaire et de la jurisprudence qui ne tenait aucun compte des rentes constituées ou foncières, perpétuelles ou viagères grevant une succession, et créées comme condition d'une vente, d'un partage ou de tout autre acte. La loi de 1901 est venue mettre fin à cet état de choses en faisant rentrer cette nature de charges dans le droit commun. Désormais elles sont déduites comme les charges ordinaires sauf les justifications prescrites. L'évaluation en est établie par la déclaration estimative des parties, déterminant de quelle somme l'obligation existant à la charge du défunt diminue réellement le patrimoine. L'importance en variera suivant les circonstances particulières de chaque affaire et ne peut être réglée par un forfait applicable à toutes les hypothèses. C'est d'ailleurs ce qui résulte des travaux parlementaires préparatoires à la loi du 25 février 1901. « Les rentes, y est-il dit, seront évaluées par les héritiers, d'après l'âge du crédit rentier sauf contrôle de l'administration. Ce contrôle s'exercera comme il s'exerce aujourd'hui lorsque l'administration est amenée à examiner le caractère gratuit ou onéreux d'un contrat de constitution de rente viagère moyennant l'aliénation d'un certain capital (1) ».

Il y a toutefois une exception à signaler dans cette évaluation du capital représentatif des rentes, à l'égard

1. Rapport de M. Cordelet. *J. off.* Doc. Parl. Sénat, 1896, p. 290, col. 3. Seine, 12 décembre 1902.

des rentes créées par le défunt par donation entre vifs ou dont il était tenu comme héritier ou légataire universel du donateur. Elles sont censées représentées dans l'hérédité par un capital détaché du patrimoine du défunt, et dont on doit faire distraction pour le paiement des droits de mutation par décès. Dans ce cas les rentes sont évaluées à un capital de 10 ou 20 fois les arrérages annuels selon qu'elles sont viagères ou perpétuelles. Cette évaluation, selon les dispositions de l'article 14 §§ 6, 7 et 9 de la loi du 22 frimaire an VII, n'est plus admissible depuis la modification apportée dans l'évaluation des immeubles ruraux par l'article 2 de la loi du 21 juin 1875. Lorsque ces rentes sont censées représenter des immeubles ruraux c'est par 12,5 et 25 que l'on doit les capitaliser, si l'on veut être conséquent avec la législation actuellement en vigueur. Il est probable que cette manière de voir peut amener des difficultés pratiques, et le cas se présentera dans une succession qui comprendra à la fois des immeubles urbains et des immeubles ruraux, mais nous estimons qu'elles ne sont pas insurmontables.

Pour être complet mentionnons que la déduction des charges constituées par ces sortes de rentes était admise antérieurement à la loi de 1901, dans les conditions que nous venons d'indiquer. Il a fallu cependant l'autorité de cette dernière loi pour généraliser une déduction dont le bon sens n'est plus à invoquer.

En dehors des charges que nous venons de décrire :

contributions foncières, primes d'assurances et rentes, il en est d'autres d'un chiffre imposant, qui frappent les immeubles bâtis et dont la loi n'opère pas la déduction du revenu. Ce sont les charges courantes d'exploitation : entretien, réparations, etc.

Nous avons vu en effet que le produit brut des immeubles urbains était l'élément devant former par la capitalisation la valeur supportant le droit de mutation. Ce produit brut ou revenu brut se décompose naturellement en revenu net plus les charges. Or les charges, dont nous avons donné par ailleurs une énumération aussi complète que possible (1), ont ici une telle ampleur et de telles conséquences qu'on peut s'étonner à bon droit de ce que la législation les ait considérées comme propres à établir une base fiscale rationnelle.

Remarquons tout d'abord que la loi ne traite pas sur le même pied les immeubles ruraux et les immeubles urbains relativement aux charges respectives qu'ils supportent tous deux. Pour les premiers en effet, elle autorise la défalcation du produit brut des frais de toute nature nécessités par la culture de l'immeuble comme par exemple le salaire des journaliers, etc. Pour les secondes, au contraire, elle refuse la déduction aux charges de même ordre, telles que, le salaire du gardien de l'immeuble ou concierge, assez élevé dans les villes qui, comme Paris, ont le rare bonheur

1. V^o *Supra*.

de posséder ces dévoués personnages. La contradiction n'est pas seulement apparente, elle se traduit dans la réalité par une inégalité manifeste devant l'impôt.

Si nous passons maintenant aux charges ordinaires d'exploitation, communes à tous les immeubles, nous constatons la même conséquence, et cette fois entre des immeubles de même catégorie. Ces charges ont deux caractères propres ; elles sont naturellement élevées, une réparation de peu d'importance revenant souvent fort cher ; elles sont en outre inégales, c'est-à-dire improporcionnelles à la valeur de l'immeuble, variant généralement avec l'état particulier de chaque immeuble.

En premier lieu, ces charges sont élevées. Nous avons sur ce point des documents de quelque valeur, ce sont les rapports publiés des sociétés anonymes propriétaires d'un grand nombre d'immeubles et donnant des résultats généraux sur tout l'ensemble de leur propriété.

La Société des immeubles de France, indique que sur un produit brut de 3.990.000 francs, elle a 928.000 francs de charges soit 23,14 0/0. Comme il s'agit ici d'une société anonyme, il faut déduire de cette charge de 23,14 0/0, 2 0/0 pour la mainmorte, ce qui donne 21 0/0, mais il faut ajouter les non valeurs qui sont estimées partout à un chiffre variant de 3,67 ou 3,70 0/0 à 6 0/0. Le revenu net ressort donc dans ces conditions à 100 $(21 + 3,50 \text{ à } 6 \text{ 0/0}) = 75,50 \text{ à } 73 \text{ 0/0}$.

La Société foncière de France donne un coefficient de charge de 27,60 0/0. Revenu net 72,40 0/0.

La société « La Capitalisation » donne un coefficient de charges de 27.14 0/0. Revenu net 72.86 0/0.

La société « Foncière Lyonnaise » pour 236 maisons de charges de 29 0/0. Revenu net 70 0/0.

Ainsi des exploitations fort bien conduites, comme celles que nous citons, donnent un coefficient de charges de 27 à 29 0/0 sur le produit brut, et ceci est d'autant plus grave que les sociétés immobilières en question ne possèdent que des maisons de rapport proprement dites, c'est-à-dire des immeubles d'excellente construction et même d'édification récente.

Ce coefficient résulte-t-il d'une mauvaise gestion ? Nous ne le pensons pas. Ces sociétés à forme anonyme ont à leur tête des administrateurs responsables devant les actionnaires de la bonne marche des intérêts à eux confiés et d'une très grande compétence, en général.

Devant ces résultats on serait même tenté de considérer le coefficient de 30 0/0 environ comme le coefficient moyen minimum dans l'ensemble de la propriété foncière bâtie, surtout si nous observons que les frais d'entretien et de réparation des immeubles sont moins élevés en proportion chez les sociétés immobilières importantes que chez les propriétaires particuliers. Celles-là en effet, quand elles ne possèdent pas elles-mêmes des ateliers de réparation et d'entretien, sont liées par contrat d'abonnement avec des maisons de

premier ordre leur accordant presque toujours pour ces travaux, un prix inférieur à celui des ateliers rivaux de la petite entreprise aux ordres du propriétaire particulier.

Mais dans cette matière il faut s'interdire tout raisonnement *a priori*, car nous sommes manifestement dans l'arbitraire. Ce chiffre de 30 0/0 de charges sera exagéré lorsqu'il aura en vue des immeubles de très récente construction et n'ayant pas besoin de grosses et fréquentes réparations. Il sera au contraire insuffisant, dans le cas d'immeubles vieux demandant des réparations aussi grandes que répétées. Nous pouvons néanmoins nous faire une certaine impression des doléances des propriétaires unanimes à déclarer les charges grevant leurs immeubles d'un coefficient très élevé.

Elles sont de plus inégales. La simple observation des faits nous le montre. Dans les documents publiés par les soins des sociétés immobilières, les charges varient de 27 à 29 0/0, pour des immeubles qui, pris dans leur généralité, peuvent être considérés comme parfaitement identiques. Que dire alors si nous nous attachons au grand nombre d'immeubles n'ayant qu'un seul propriétaire, à Paris surtout.

Nous envisageons aussi fréquemment Paris, parce que les immeubles parisiens fournissent les recettes principales du droit de mutation par décès pour la propriété bâtie, et aussi parce que cette ville nous est mieux connue que les autres. En outre si nous prenons deux

voies différentes, telles que l'avenue des Champs-Élysées où les immeubles sont de construction et d'architecture sans rivales, et la rue du Cherche-Midi par exemple, où les vieilles maisons dominant, il est naturel de penser que le produit brut des premiers est à peu près net entre les mains du propriétaire, tandis que celui des secondes demande quelques retranchements pour le maintien en état de location des édifices. Or, bien que ces revenus n'arrivent pas de la même manière que leurs ayant-droit, ils seront traités identiquement par la loi fiscale, ce qui revient à admettre que les deux immeubles ont proportionnellement une valeur égale. Ceci, comme bien l'on pense, n'est pas du tout conforme à la réalité. Il est évident que nous attachons plus de prix à une maison rapportant 10.000 fr. de revenu brut avec 2.000 francs de charges : qu'à une autre de même revenu : 10.000, mais avec le double, soit 4.000 francs de charges. Pourtant, si nous décidons (nous nous prenons comme exemple pour ne froisser personne) nos héritiers paieront les mêmes droits de mutation dans l'un et l'autre cas (ce qui peut avoir quelque intérêt pour nos successeurs). L'injustice est visible, nous ne nous y attarderons point.

Le revenu brut pris comme élément capitalisateur aboutit donc à une inégalité évidente pour la propriété bâtie comme pour la propriété non bâtie, avec cette différence qu'elle atteint plus lourdement les premières que les secondes, d'abord parce que les charges y sont

d'un coefficient plus élevé, ensuite parce que les immeubles ruraux ont toutes facilités pour y échapper. La loi du 2 juin 1875 a certainement reconnu cette situation : en laissant subsister la capitalisation au denier 20 pour la propriété urbaine tandis qu'elle portait celui de la propriété rurale à 25. Malgré ce multiplicateur avantageux, l'inégalité de traitement devant l'impôt ne peut disparaître tant qu'elle demeurera partie intégrante de l'autre facteur du produit.

§ 4. — *La capitalisation du revenu brut au denier 20 ou 25 est-elle susceptible de donner une valeur imposable en rapport avec la valeur réelle des immeubles ?*

Il faut ici encore distinguer. Pour la propriété rurale, on est d'accord pour reconnaître qu'un immeuble affermé 3.000 francs est susceptible dans l'ensemble des évaluations d'un prix de 100.000 francs. Or la valeur obtenu par la capitalisation au denier 25 ne porte en réalité que sur 75.000 francs d'où, au point de vue fiscal, une insuffisance d'évaluation de 25.000 francs. Mais toute propriété n'est pas amodiée. Pour qu'il en soit ainsi il faut que nous nous trouvions en présence d'un immeuble capable après avoir payé les dépenses inhérentes à la culture, de faire vivre le fermier et sa famille et de permettre encore à celui-ci d'acquitter entre les mains du propriétaire la rente du sol. Lorsque ces

conditions ne sont pas remplies, le propriétaire fait valoir lui-même son bien. L'évaluation fiscale devient alors purement conventionnelle et il n'en peut être fait état pour lui donner un rapport certain avec la valeur réelle du fonds. L'évaluation est aussi conventionnelle quand le prix porté sur l'acte de bail n'est pas sincère, ce qui arrive fréquemment, et à plus forte raison quand le bail n'a pas été soumis à l'enregistrement.

Pour la propriété urbaine, d'un revenu facile à déterminer, la capitalisation au denier 20 donne une valeur en général supérieure à la valeur réelle, à la valeur vénale de l'immeuble. Il est naturellement impossible d'établir par avance une proportion exacte entre le produit brut et le revenu net, les charges variant selon l'état particulier de chaque immeuble. Mais lorsque nous voyons celles-ci atteindre un chiffre de 30 0/0, il est évident par un simple calcul que la capitalisation au denier 20 du produit brut aboutit à traiter les immeubles à un taux de 3 fr. 50 0/0 de revenu net en moyenne. Or ceci ne correspond pas à la réalité. En raison des aléas qui peuvent se produire dans le revenu par suite de non-locations, événements imprévus, etc., ce n'est pas 3,50 0/0 que les propriétaires demandent, mais au moins 1 0/0 de plus au minimum soit 4,5 0/0, 5 0/0 de revenu net.

M. Leroy-Beaulieu, à propos de l'impôt foncier nous renseigne avec autorité sur ce point. « L'évaluation des propriétés bâties, dit-il, faite en France de 1887 à

1889, et ayant servi à l'établissement de l'impôt de quotité à partir de 1891, donne un chiffre de 8.914.523 maisons, ayant une valeur locative brute de 2.597.686.446 frs et 137.019 usines ayant une valeur locative brute de 212.725.689 francs. En déduisant pour réparations et entretien le quart de la valeur locative des maisons et le tiers de celle des usines, on a un revenu net imposable de 2 090.081.970 francs. L'administration estime que la valeur vénale de ces constructions est de 48 milliards 564 millions, ce qui ne ferait ressortir qu'un taux de 4,24 0/0 d'intérêt. La plus-value de la valeur vénale depuis une estimation de 1851-1853 serait de 29 milliards 284 millions. Nous croyons le chiffre de la valeur vénale très exagéré, peut-être de 25 à 30 0/0, les constructions, usines comprises, ne se vendent pas sur le pied d'un revenu aussi bas que 4,24 0/0, ce qui, en tenant compte des droits de mutation et frais ne représenterait que 3,80 0/0... (1). » Il est bon de remarquer que ces lignes écrites en 1899 acquièrent plus de valeur encore à l'heure actuelle, par suite de la baisse constante qui se produit sur les immeubles urbains, depuis un certain nombre d'années. Si l'on ajoute que les loyers n'ont pas diminué, qu'ils vont au contraire en augmentant de jour en jour, il faut admettre alors que le taux du revenu s'élève en conséquence.

Ainsi M. Leroy-Beaulieu, estimait, en 1899 déjà, les

1. Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, p. 412.

maisons et usines d'un revenu net supérieur à 4,24 0/0, en général, ce qui correspond, en prenant le coefficient moyen de 30 0/0 de charge à un produit brut de 6,60 0/0 au minimum. Or la loi le taxe sur le taux de 5 0/0, manifestement exagéré comme l'on voit.

D'où cette conclusion que la capitalisation au denier 20 ou 25 du revenu brut n'est pas susceptible de donner une valeur imposable en rapport avec la valeur réelle des immeubles.

A un autre point de vue, si nous raisonnons *in abstracto*, est-il possible de comprendre qu'une valeur quelconque ait pour base un revenu brut ? Et puis comment admettre un taux commun pour toutes les valeurs alors que les charges, naturellement inégales, nécessitent plutôt un taux différentiel par chaque nature de richesse. Le simple bon sens indique nettement que la valeur réelle d'un bien, s'il a pour destination de procurer un revenu, ne peut être en rapport qu'avec le revenu net de ce bien.

Les propriétaires ne raisonnent pas autrement, lorsqu'il s'agit pour eux de se rendre acquéreurs d'une maison et obtenir par là le placement avantageux d'un certain capital. De même aussi nous achetons en Bourse une valeur mobilière (non de spéculation) en considérant le revenu qu'elle fournit. Si nous voulons en obtenir un placement de 3. 4. 5 0/0, ce sera au denier 33, 25, 20 que nous multiplierons le revenu net, et uni-

quement le revenu net, et par là savoir si l'opération nous convient.

Pourquoi la loi ne le ferait-elle pas à son tour, pourquoi se met-elle d'une façon aussi évidente en contradiction avec la réalité, puisque le revenu net est seul capable de donner une valeur en rapport avec la valeur réelle ?

Elle l'admet cependant pour les valeurs mobilières ; que représente en effet leur cours ? La capitalisation d'un revenu c'est-à-dire la différence entre le passif et l'actif de la société dont le titre est la représentation. Mais c'est la capitalisation d'un revenu brut diminué de tous les impôts qu'on lui demande. Et l'on capitalise ce revenu à un certain taux. Ce taux est assez variable, il constitue l'élément immatériel de la valeur vénale du titre et représente si nous nous plaçons en face de l'école psychologique moderne de l'économie politique le degré de désirabilité du titre. Cette désirabilité est naturellement graduée sur la sécurité qu'offre le placement projeté : ce sera si nous le voulons bien le taux de sécurité.

Pour les immeubles on ne comprendrait pas que ce taux puisse varier dans les mêmes proportions : un placement immobilier est un placement sûr, un placement consolidateur de la totalité ou d'une partie seulement de la fortune d'un propriétaire. Pourtant il varie : mais la sécurité n'est pas ici un élément purement psychologique, et la différence des valeurs mobilières c'est un élé-

ment matériel, n'ayant en vue que la solidité de l'immeuble. Il est clair que l'on demandera, en effet, un taux plus fort à un vieil immeuble menaçant ruine qu'à un immeuble neuf offrant toute garantie à ce point de vue, et dans la réalité un immeuble ancien, rapportant 10.000 francs de revenu net sera capitalisé à un taux de 6. 7. 8. et en plus même 0/0, ce qui ne lui donnera qu'une valeur vénale de 166.000 francs, 143.000, 125.000, (1).

Le système de l'évaluation par le revenu capitalisé aurait eu une base rationnelle par l'emploi du revenu net. Il n'est pas douteux que l'on n'eût obtenu par ce procédé une valeur tendant vers la valeur réelle du bien. En prenant un revenu net moyen de 4 0/0, on admettrait très bien une capitalisation au denier 25, car ce serait évidemment plus logique que la capitalisation au denier 20 d'un revenu inexistant. Le résultat serait peut-être le même pour quelques-uns, en ce sens qu'ils

1. Le même fait a lieu pour les valeurs mobilières. C'est ainsi qu'une très bonne valeur minière du Transwaal, la « Ferreira Gold » ayant toujours fourni des revenus à peu près constants, mais se trouvant actuellement sur la fin de son exploitation, est capitalisée à 360 francs, pour un revenu de 75 francs (60 sh.), soit un taux de plus de 20 0/0. C'est que ce revenu qui peut paraître exorbitant, ne représente pas en définitive autre chose que l'intérêt normal du capital et la somme annuelle nécessaire à l'amortissement de ce capital. Or celle-ci sera d'autant plus forte que l'amortissement doit être plus rapide, ce qui est le cas de la Ferreira Gold.

De même on peut prévoir un amortissement pour des immeubles bâtis anciens, tandis qu'il ne se concevra pour des immeubles non bâtis.

n'en supporteraient pas moins le droit sur une valeur aussi forte, mais dans la généralité des mutations, il rétablirait autant une égalité compromise devant l'impôt qu'il supprimerait une flagrante injustice.

Le revenu net des propriétés bâties ? Comment le déterminera-t-on. Faut-il adopter la base de l'impôt foncier c'est-à-dire une déduction du produit brut, d'un quart pour les maisons, d'un tiers pour les usines. Ce sera retomber dans les mêmes errements, car la logique et la justice n'y trouveront point leur satisfaction. Le revenu est-il autre chose que le revenu brut déduction faite de charges ? S'il n'est pas autre chose il suffira pour déterminer le revenu net d'admettre la déduction du produit brut des charges qui le grèvent. Le propriétaire n'aura besoin que de justifier l'existence^t et le montant des charges, absolument comme il est tenu de justifier un passif dans une déclaration de succession, s'il entend acquitter les droits sur l'actif net. Le procédé sera le même en principe. La seule difficulté consistera dans l'établissement d'un revenu net moyen, ce qui exige par voie de conséquence une moyenne de charges se répartissant sur un certain nombre d'années. Nous ne pensons pas qu'il y ait là une difficulté insurmontable ; d'autre part, ne voyons-nous pas tous les jours le revenu net indiqué sur les affiches apposées en vue des ventes par adjudications publiques ?

Le même raisonnement s'applique aux immeubles ruraux qu'il faut taxer en considération du revenu net.

Ce dernier étant, comparativement à la valeur vénale d'un taux assez bas, il sera nécessaire pour obtenir celle-ci de relever le denier multiplicateur. Si nous admettons, ce qui est vrai, la propriété rurale d'un revenu net moyen de 3 à 3 1/2 0/0, le chiffre correspondant au capital devra être porté à 33 ou 30 au lieu de 25. Seulement et c'est le cas le plus ordinaire, le procédé est insuffisant s'il n'existe aucun bail. Il ne sert à rien, en effet, de surélever l'élément multiplicateur légal si les parties abaissent le leur : le résultat est évidemment le même. Pour obvier à cet inconvénient, il faut donc chercher autre chose. C'est ce que nous nous efforçons bientôt de faire.

SECTION V

Conclusion : ce qui est

La valeur obtenue par la capitalisation du revenu brut est donc une valeur ne reposant sur aucune base rationnelle, purement conventionnelle et donnant lieu même à une inégalité dans la répartition de l'impôt. Ceci est d'autant plus grave que la loi du 25 février 1901, a admis la déduction des dettes du capital ainsi obtenu. D'une valeur fictive représentant l'actif héréditaire on est amené à retrancher le passif, c'est-à-dire

une autre valeur, mais celle-ci réelle, patente, établie par des titres certains.

L'inconséquence est surtout évidente avec la propriété non bâtie, et ce sont surtout les petits immeubles ruraux qui constituent la plus grande partie de l'annuité successorale. Le déficit de l'impôt est dans ces conditions inévitable. La pratique de l'impôt nous fait assister en effet à ce phénomène regrettable autant que curieux de l'habileté, de l'effort des héritiers en vue de la négation de tout actif successoral. Pour cela il suffira de procéder d'une manière très simple, évaluer d'abord le passif (à l'inverse de ce qui se produit dans un bilan commercial), puis ce passif connu, donner un actif illusoire, cadrant au mieux avec cette première opération. Le résultat immédiat et tangible est une perte importante pour le Trésor public.

Théoriquement aussi, il est impossible d'admettre la déduction d'une valeur certaine d'un capital fictif établi pour les besoins de la cause. C'est ce qu'avaient compris les partisans de la réforme avant 1901, en liant entre elles les deux questions : déduction des dettes, adoption de la valeur vénale « car le passif ne saurait évidemment s'imputer que sur des valeurs réelles, c'est-à-dire sur la valeur vénale des immeubles, comme il s'impute sur la valeur vénale des meubles ». C'est encore ce que disait M. Quentin-Bauchart, dès 1869, au Sénat, lorsqu'il combattait le principe de la déduction des dettes. « Cette mesure devant avoir pour consé-

quence de faire calculer le droit de succession non plus sur une valeur conventionnelle, évaluée d'après le revenu capitalisé, mais sur la valeur vénale et réelle de l'immeuble. »

La distraction du passif et la perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif libéré de toutes charges sont donc deux idées qui se correspondent et qui se déduisent l'une de l'autre. Toutes deux sont conformes à l'équité et aux principes généraux de notre législation fiscale. C'est aussi ce que démontre M. Mathieu Bodet dans son *Traité de Finances*, en écrivant : « Aujourd'hui la valeur des immeubles est déterminée d'après le revenu des biens ruraux multiplié par 25. Il en résulte qu'une ferme louée 3.000 francs, qui généralement vaut 100.000 francs, n'est évaluée pour la liquidation des droits de succession qu'à 75.000 fr. Avec une législation autorisant la déduction des dettes, on ne pourrait pas maintenir ce mode de liquidation, car il aurait pour conséquence dans un grand nombre de cas d'affranchir même l'actif net de tout impôt de mutation. En effet dans une succession ayant pour tout actif une ferme d'une valeur de 100.000 francs et une dette de 75.000 francs, si l'évaluation est faite au denier 25, l'actif et le passif se compensant, il ne sera perçu aucun droit de mutation. Cependant l'héritier recueillerait bien en réalité une valeur nette de 25.000 fr. (1). »

1. Voir aussi à ce sujet la discussion de la réforme des droits successions, *J.off.* du 13 mars 1891, et particulièrement le discours de M. Borie dont nous citons une partie.

Ceci est manifestement vrai ! la base de l'évaluation par la capitalisation du revenu brut, est donc illogique au plus haut point.

Elle a, en outre, beaucoup d'autres inconvénients que nous avons suffisamment développés dans les chapitres antérieurs et qui s'exercent au détriment de l'égalité et de la justice. Nous croyons devoir les résumer par l'extrait suivant d'une brochure sur les droits d'enregistrement publiée en 1873, par M. Garnier (1) et ainsi conçue :

« La distinction entre l'assiette du droit sur le prix et l'assiette du droit sur le revenu qui, dans la législation ancienne était une conséquence du régime féodal n'a plus de raison plausible d'exister de nos jours.

« Il est évident, en effet, que quel que soit le mode de transmission d'un immeuble, rente, donation succession, cet immeuble aura une même valeur pour le nouveau possesseur, que ce nouveau possesseur soit acquéreur à titre onéreux, donataire ou héritier, et que cette valeur sera la valeur vénale.

« Il me serait facile de démontrer par cent exemples que donner le nouveau revenu pour assiette au droit d'enregistrement en matière de mutation à titre gratuit, c'est établir l'impôt sur une base d'où naît une

1. Ce passage a fait l'objet d'une citation à la tribune de la Chambre des Députés par M. Borie. (Séance du 13 mars 1891).

source d'abus. Je me contenterai de mettre en relief une des inégalités les plus choquantes qui puissent se produire sous la protection de la loi.

« Si la propriété de l'une a une valeur considérable, quoique presque improductive, c'est parce que son possesseur trouve dans les jouissances qu'elle lui procure un ample dédommagement à ce qu'elle lui refuse du côté du revenu. Asseoir l'impôt sur le revenu à peu près nul d'un château et de ses dépendances d'agrément, c'est créer une inégalité choquante (1) entre le millionnaire et le pauvre paysan dont l'enclos, produisant ce qu'il est susceptible de produire, supporte l'impôt sur une valeur relativement bien plus considérable que celle de son heureux voisin.

« La même inégalité existe entre la grande et la petite culture. Il ne peut, en effet, venir à la pensée de personne de nier que le revenu de la petite propriété comparé à sa valeur vénale, ne soit dans une proportion bien plus forte que le revenu de la grande propriété comparé à cette même valeur. Ainsi percevoir le droit sur le revenu de la grande propriété et sur le revenu de la petite propriété, c'est frapper d'un impôt tout ce

1. Cette inégalité n'existe plus, nous le savons, depuis la loi du 25 février 1901, qui en son article 12 prescrit l'évaluation en valeur vénale de la propriété dont il s'agit. Nous avons cru néanmoins reproduire ce passage pour ne pas détruire ou plutôt affaiblir la portée de la citation.

que l'opiniâtre et rude travail du laboureur fait produire à son champ, de plus que le revenu normal que la grande propriété donne à son possesseur sans fatigue pour lui (1).

« Il n'y a qu'un moyen de remédier à cette inconséquence de la loi et de faire payer au riche propriétaire surtout, la part proportionnellement contributive de chacun dans les charges publiques... Ce moyen consiste à mettre les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès, sur le même pied que les mutations à titre onéreux, c'est-à-dire à percevoir le droit sur la valeur vénale. »

Cette argumentation aussi serrée que convaincante fait encore mieux voir les grandes défauts du système que nous avons décrit. Doit-on chercher à l'améliorer, et conserver son principe, ou au contraire est-il nécessaire de lui en substituer un autre ? Pour y répondre il faut envisager d'une manière égale les deux côtés de la question : théorie et pratique. Mais ce n'est pas encore l'heure de conclure. Dans l'étude interne de l'évaluation nous nous sommes borné jusqu'ici à l'un des éléments capables d'être utilisés pour atteindre le but espéré, il nous reste maintenant à en poursuivre l'exposition par l'observation de l'élément opposé : la valeur vénale

1. On peut voir là un argument sérieux en faveur de la progressivité de l'impôt, dont M. Garnier n'est pourtant pas un partisan bien convaincu.

CHAPITRE II

La valeur vénale

Ainsi donc la question ne se pose plus : logiquement l'impôt de mutation doit être assis sur la valeur vénale c'est-à-dire une valeur en rapport avec la réalité, représentant d'une façon exacte l'actif héréditaire, le capital qui doit être recherché. Nous avons vu qu'il était impossible d'obtenir cette valeur avec la capitalisation légale actuelle. Existe-t-il d'autres moyens pour arriver à la déterminer, et en faire la détermination une fois établie, un système rationnel d'évaluation ? Ce sera l'objet des développements subséquents. Nous ne saurions cependant aborder cette phase pratique de l'évaluation sans donner une idée théorique aussi précise que possible de la valeur vénale.

Ces conditions nous dictent notre plan.

SECTION I

Aperçu théorique de la valeur vénale

Si le revenu est d'une notion simple, que l'on définit facilement en disant qu'il est le loyer d'une somme d'ar-

gent, d'un titre, d'un immeuble, il n'en est pas de même de la valeur vénale, ou valeur d'échange. L'étymologie même du mot implique la notion de deux éléments : la valeur et l'échange. Les biens, en général, ont une valeur et sont susceptibles d'échanges, et il en est ainsi spécialement pour les immeubles. Il est donc certain qu'ils ont une valeur d'échange, mais la définition de celle-ci est assez complexe en théorie. La valeur est, en effet, la pierre d'achoppement de toutes les doctrines économiques. Nul phénomène ne se prête mieux à tous les raisonnements, sans être exclusif à chacun d'eux en particulier, et les meilleures économistes tel Ricardo se sont brisés sur son écueil. Nous devons à Stuart Mill, une exposition lumineuse de la théorie de la valeur, dans laquelle il a corrigé quelques-unes des erreurs de Ricardo sur la valeur courante et la valeur normale. Disons en passant que le seul reproche que l'on puisse adresser à ce philosophe, un des plus grands génies de l'humanité, le plus profond comme peut-être le plus contradictoire, c'est qu'après avoir développé de façon remarquable la théorie de la valeur, il ait négligé d'appliquer cette théorie qu'il considère cependant comme fondamentale, à l'explication des lois de la distribution.

Pour l'économie officielle, la valeur c'est la préférence que nous accordons à certaines choses sur d'autres. Elle suppose l'utilité, mais elle suppose de plus une comparaison entre deux choses utiles. Elle consiste en

un simple rapport de convenance entre tel homme et telle marchandise, elle est essentiellement subjective. Mais pourquoi désirons-nous plus vivement certaines choses, pourquoi leur attribuons-nous une valeur plus grande ? L'utilité, c'est-à-dire l'aptitude des choses à satisfaire plus ou moins nos besoins, est le critérium de la valeur pour les physiocrates, Condillac et J. B. Say. Mais les objets essentiels, eau, pain, sel, charbon, sont ceux qui ont la moindre valeur. A cela Dupuit (1844) et Gossen (1854), Stanley, Jevons, Vahs, etc., ont objecté que l'utilité implique une limitation dans la quantité : des biens surabondants, ne pouvant être tous employés, n'ont, en effet, d'autre utilité que celle de la fraction la moins utile, puisque celle-ci peut suppléer à toute autre. La valeur ainsi est déterminée par le degré final d'utilité des choses ou par l'intensité du dernier besoin satisfait (1).

Adam Smith, Ricardo, Bastiat, Karl Marx, estiment

1. Cette théorie est digne de la plus grande admiration en tant qu'analyse psychologique très fine et vraie des besoins de l'homme et des variations de leur intensité.

Mais ce qui est plus remarquable encore c'est que tous ces auteurs sont arrivés simultanément aux mêmes conclusions sans se connaître, ce qui constitue évidemment une présomption de vérité en sa faveur.

Avec les philosophes précités, il faut citer comme principaux représentants : l'école autrichienne actuelle : non seulement Karl Menger mais MM. de Böhm Bawerek et Wieser, aux Etats-Unis, les professeurs Patten et Clark. Il est regrettable qu'on ne l'enseigne pas en France.

Voir aussi la très belle analyse de cette théorie dans M. Gide. (*Principes d'économie politique*, p. 56 et suiv.).

au contraire que ce qui constitue l'utilité, ce qui par suite, différencie la valeur des choses, c'est le travail. Cependant à des travaux égaux correspondent des valeurs inégales (exemple : variations du prix d'un même objet) et inversement. Mais le travail à considérer c'est, d'après Carey, le travail de reproduction, d'après Karl Marx, le travail social nécessaire à la production de l'objet, d'après Bastiat, le travail épargné à l'acquéreur. Sur ce terrain les deux grandes théories contraires se rapprochent, car la limitation dans la quantité condition de la valeur dans la première théorie, dépend de la facilité ou de l'impraticabilité du travail de reproduction :

Aussi disent quelques économistes contemporains, est-ce la difficulté d'acquisition qui forme en définitive la cause de la valeur des choses. La valeur étant subjective, devrait varier suivant les personnes. Mais, sur un marché, il résulte des appréciations individuelles mises en présence, un taux unique, une valeur objective : c'est la valeur d'échange, c'est-à-dire le pouvoir qu'ont les choses d'être prises pour équivalent d'autres choses dans les contrats intéressés. On explique par la théorie du couple limite, la détermination de cette valeur d'échange. En pratique, une commune mesure, la monnaie, marque la valeur objective des différentes choses.

Ainsi du fait qu'il existe un marché par une valeur, la valeur se réglant d'après la loi de l'offre et de la

demande devient nécessairement objective. La valeur ainsi comprise est la valeur normale de l'objet, et il doit être toujours possible de la déterminer avec exactitude.

La valeur vénale s'obtient suivant un cours fixé sur un marché qui sera, par les valeurs mobilières : la Bourse des valeurs, pour les denrées et marchandises : les Bourses de commerce, et enfin pour les valeurs immobilières, un vaste marché, sans assise précise celui-là, mais qui n'en existe pas moins réellement : le marché individuel. C'est de gré à gré que se produit le cours des immeubles, dans un marché ne réunissant à la fois qu'un nombre restreint d'intéressés.

Les immeubles ont donc un cours comme les autres valeurs, et la propriété foncière est une propriété comme toutes les autres, n'en différant extérieurement que par les difficultés plus ou moins grandes d'acquisition et d'aliénation imposées par le Code civil. Mais si nous jetons un regard sur les autres pays, nous voyons qu'il est possible de l'assimiler à la propriété mobilière : la propriété foncière est mobilisable, c'est-à-dire que tout individu a la possibilité non seulement de posséder la terre mais d'en disposer avec la même faculté que d'un objet mobilier quelconque.

Ce n'est pas une utopie. Il nous suffira de rappeler l'act Torrens, qui permet au propriétaire d'un immeuble de mettre en quelque sorte sa terre en portefeuille, sous la forme d'une feuille de papier et de la transfé-

rer d'une personne à une autre avec la même facilité qu'un billet de banque ou tout au moins qu'une lettre de change. On fait campagne depuis quelque temps déjà pour introduire ce système dans nos vieux pays d'Europe, et « il est probable, dit M. Gide, que la logique des faits et la suite naturelle de l'évolution de la propriété foncière finiront par le faire triompher partout ». Ce serait évidemment, si le système Torrens était appliqué en France, un argument d'un poids incontestable pour l'adoption de la valeur vénale dans l'impôt des successions (1).

A la valeur d'échange, uniforme sur un marché, où

1. M. Gide dans son traité politique cité, page 530, donne en note le résumé suivant sur le système Torrens :

Le système Torrens, ainsi désigné par le nom de l'homme d'Etat qui l'a fait adopter dans l'Australie du Sud, en 1857, consiste essentiellement :

1° Dans un registre, semblable à nos registres de l'état civil, dans lequel chaque immeuble a une page qui lui est spécialement affectée, avec son plan, son signalement, et sur laquelle est relatée en quelque sorte, l'histoire de l'immeuble depuis le jour où il est entré dans le domaine de la propriété privée ;

2° Dans un titre, reproduction exacte, quelquefois même photographiée, de la feuille du registre qui, remis entre les mains du propriétaire, représente absolument l'immeuble lui-même, et peut à sa place être cédé, donné en gage, etc.

Le but de ce système, comme le déclarait l'auteur lui-même, est de débarrasser la propriété foncière de toutes les entraves qui en empêchent le libre accès « semblables à ces herces, ponts-levis et fossés qui défendaient l'accès des châteaux de nos ancêtres ».

Ce système, adopté successivement dans toutes les colonies austrabasiennes, ainsi que dans quelques autres colonies anglaises et en Tunisie, est à l'étude dans d'autres pays. Diverses tentatives législatives ont été faites pour l'introduire en Angleterre.

on la nomme le prix courant, où la cote s'oppose une autre valeur que nous ne ferons que signaler, parce qu'elle ne peut servir de base dans la question qui nous occupe : c'est, nous la connaissons tous, la valeur d'usage. Les économistes de tous les temps, depuis Aristote jusqu'à Adam Smith, ont nettement distingué ces deux valeurs. Ceux qui ont volontairement ignoré cette distinction, tels les physiocrates, l'ont payé devant l'histoire par le discrédit de leurs doctrines. La valeur d'usage c'est, dit M. Gide, la « valeur individuelle, la valeur d'échange c'est la valeur sociale ».

La valeur d'usage est déterminée uniquement par les besoins et les désirs, les appréciations personnelles d'un individu : elle n'a d'autre fondement que l'utilité subjective, tandis que la valeur d'échange a un caractère plus objectif. La première est sans cesse variable avec le besoin et les désirs auxquels elle correspond, la seconde est susceptible d'être fixée dans la réalité ; elle sert de base aux statistiques, de même qu'aux spéculations.

De toutes ces considérations nous sommes amené à déduire que la valeur vénale étant objective, il est possible de déterminer pour un immeuble le prix auquel il pourra s'offrir sur le marché, c'est-à-dire la valeur vénale de cet immeuble. Si la détermination de celle-ci est possible il est à se demander pourquoi, la logique nous commandant cette base d'évaluation, la loi l'a jusqu'ici écartée.

SECTION II

Des raisons qui ont fait repousser l'adoption de la valeur vénale comme système légal d'évaluation

Nous trouvons la substance des arguments contre la valeur vénale dans le discours de M. Raiberti prononcé à la Chambre des députés, le 12 mars 1891, lors de la première délibération sur le projet de loi Tirard portant modification du régime fiscal des successions. Nous ne pouvons mieux faire que de citer le passage resté célèbre de ce discours, sur lequel, depuis 1891, tous les adversaires de cette base d'évaluation se sont appuyés en le commentant.

Qu'est-ce que la valeur vénale ? disait M. Raiberti. C'est le rapport de l'offre à la demande, c'est-à-dire de ce qu'il y a de plus fugitif et de plus changeant dans ce monde, quand il n'existe pas de Bourse dont la cote officielle puisse donner jour par jour la valeur de ce rapport. Elle dépend du lieu, du jour, des personnes, du moment et des circonstances ; elle dépend du besoin qu'a le propriétaire de se défaire de sa chose, de l'affection qui l'y rattache, du désir qu'a l'acquéreur de devenir propriétaire ; en un mot, d'une foule de circonstances qui changent à chaque instant. C'est une valeur de spéculation et de fantaisie. C'est, a dit un économiste,

l'arrêt que notre jugement porte sur la valeur des choses. Et c'est sur cette base la plus changeante de toutes parce qu'elle est la plus subjective de toutes que vous voudriez établir un impôt aussi important que l'impôt de mutation ! Aussi Malès écrivait-il dans un rapport fait par la commission des Cinq-Cents sur la constitution foncière de l'an VII : « Le relevé des prix de vente est de toutes les données, celle qui mérite le moins d'égards. Ce prix comparativement au produit annuel des fonds, n'est pas uniforme dans dix départements ou même dans quatre. » Et il ajoutait : « Les contrées méditerranéennes, sans commerce et sans industrie, en particulier, seraient accablées (1). » La commission s'est laissée égarer par une analogie. Elle a vu que l'impôt des mutations à titre onéreux était assis sur le prix, et elle a cru que l'impôt des mutations à titre gratuit devait être assis sur la valeur vénale. Mais le prix est certain ; il est déterminé ; il est porté sur l'acte. La valeur vénale, n'est pas le prix : ce n'est qu'un prix possible, et l'impôt qui peut saisir une réalité est impossible à poursuivre une possibilité qui échappe à toute évaluation. Le législateur de frimaire s'est bien gardé de tomber dans le piège de cette grossière analogie. Loin de se laisser aller à croire que la valeur vénale pût servir de base à un impôt, il n'a pas

1. N'oublions pas que M. Raiberti est député du département des Alpes-Maritimes.

cru qu'elle pût à cause de ses variations, servir même d'objet, dans les conditions ordinaires, à une simple expertise (1).

A ce beau discours, qui n'est vraiment qu'un tissu superficiel d'idées peu approfondies, il est facile de répondre. D'abord par une constatation : le « législateur de frimaire est tombé, avec raison, dans le piège de l'analogie grossière ». C'est la valeur vénale qui sert de base à l'évaluation des meubles et objets mobiliers. Ensuite la valeur vénale n'est pas une possibilité, c'est un prix réel, c'est le prix par excellence de toutes choses. C'est le prix que l'on assigne à tous les biens qui sont dans un patrimoine. C'est le prix normal que l'on donne pour des objets en dehors même de ceux de première nécessité, qui sont susceptibles d'acquisition.

Raisonnement autrement, c'est évidemment une futilité (2).

1. *J. off.* du 13 mars 1891, page 587, 1^{re} et 2^e colonne.

2. C'est le même orateur qui parlant du système de la loi de frimaire s'exprimait en ces termes :

« La base de la loi de frimaire est le revenu capitalisé, c'est-à-dire multiplié par 20 pour les immeubles urbains, et par 25 pour les immeubles ruraux.

« C'est la certitude même (!), car c'est le produit d'un taux de capitalisation fixé qui gagnerait peut-être à être fixé tous les cinq ans comme en Belgique, au lieu d'être fixé une fois pour toutes par la loi, comme chez nous, et du revenu, c'est-à-dire d'une autre quantité constante puisqu'elle est fournie par une comparaison mathématique quand elle n'est pas fournie par l'enregistrement. »

On a vu par l'étude du revenu, ce qu'il en était de cette certitude même.

Et puis voyons la valeur vénale, est-elle une valeur de fantaisie, une valeur de spéculation !

La Bourse des valeurs offre-t-elle vraiment ce spectacle de cotes abracadabrantes, de cotes chimériques dont on évoque le spectre à la lecture du discours cité. Il suffit de considérer l'ensemble des cours dans un temps donné pour se rendre compte du contraire. Prenez une bonne valeur mobilière (il n'en manque pas) un titre de rente offrant presque la même sécurité qu'un fonds de terre ou une maison, et auxquels on puisse les comparer, et voyez si les variations sont grandes. Les différences sont minimales plutôt.

Ainsi au 1^{er} janvier 1896, la rente française 3 0/0 cotait 101 francs, l'obligation foncière 3 0/0, 1879, 504 francs. Au 1^{er} janvier 1906, les cours étaient de 99 fr. 20 pour la rente et de 506 francs pour l'obligation.

Certes, nous ne dénions pas qu'il puisse se produire des variations brusques, très brusques même. Mais ceci n'aura lieu qu'en temps de crises : les cours alors oscilleront lamentablement, sous l'influence du spéculateur intéressé ou du petit rentier affolé qui jette par dessus bord des paquets de titres dont personne ne veut. Il est bien sûr que là nous obtiendrons un cours de fantaisie, pouvant, si nous poussons les choses à l'extrême, tomber à zéro. Le fait ne se présentera pas toutefois parce qu'il se trouvera toujours quelqu'un pour ramasser à bon compte une valeur dont les preneurs sont rares, et réaliser un bénéfice éventuellement important sur le

dos des imprudents. Il semble que c'est pour ces temps de crise qu'ait entendu raisonner M. Raiberti.

Nous avons depuis un certain nombre d'années le spectacle périodique d'une jolie dégringolade des cours pour certaines valeurs cotées à la Bourse. Mais ce sont principalement les valeurs de spéculation qui sont visées dans ces mouvements. Elles sont dans leur rôle, reposant sur la confiance qu'elles inspirent et non la réalité ; elles obéissent inconsciemment à des meneurs sans scrupules qui n'ont d'autre but que d'encaisser les différences occasionnées par la hausse et la baisse des cours factices qu'ils provoquent. Pourtant c'est sur ces cours ainsi établis que l'on percevra le droit de mutation par décès puisque ces cours représentent exactement la valeur de l'actif héréditaire à un jour donné.

Et si on admet une liquidation pour les valeurs mobilières sur une valeur vénale ainsi comprise, pourquoi repousse-t-on celle-ci pour les immeubles ? La terre n'offre pas de variations aussi fortes, et s'il y a parfois des crises pour elle, il est possible d'en mesurer l'étendue. Car la terre n'est pas une valeur de spéculation. Elle entre dans le patrimoine du paysan sans autre but que celui de faire valoir et non pas d'être le bénéfice d'un échange plus ou moins aléatoire. Voyez ce que dit Michelet du paysan propriétaire : « A trente pas il s'arrête, se retourne et jette sur sa terre un dernier regard profond et sombre, mais pour qui sait bien voir, il est tout passionné ce regard, tout de cœur,

plein de dévotion. » De ce que la terre n'est pas offerte à tous vents il en résulte un prix constant, une valeur ne s'écartant pas ou s'écartant peu du taux normal. C'est donc un premier avantage en faveur de la propriété foncière.

A cette objection de fait vient s'ajouter une objection de principe. La valeur vénale n'est pas une valeur subjective. Ce n'est pas une valeur de pure convenance. La valeur vénale d'un immeuble est bien au contraire objective et sur le marché des terres, il y a un cours calculé en raison du revenu qu'il rapporte. En outre la terre est un élément matériel, qu'on ne peut faire disparaître, qui est toujours fixe. Qu'elle donne ou ne donne pas de revenu, elle aura quand même une valeur, trouvera toujours preneur, car elle est toujours apte à satisfaire un besoin, et elle est limitée dans sa quantité. Cette valeur qui lui est propre et en fait ainsi une propriété privilégiée, la terre la conserve encore en temps de crise, où le propriétaire s'il n'est pas assuré de vendre son bien, pourra toujours l'engager. Il empruntera sur sa terre et malgré un resserrement monétaire inévitable, il aura la possibilité d'avoir de l'argent.

Les valeurs mobilières au contraire, croulent dès qu'elles ne produisent plus ou ne sont plus susceptibles de produire un revenu représentant le loyer du capital lancé dans l'entreprise.

La terre a par là deux avantages remarquables sur la propriété mobilière : elle est de valeur certaine, et

elle est de plus de valeur à peu près constante. Ces deux propriétés sont éminemment appréciables par l'application de l'impôt, car celui-ci trouvera l'occasion de s'exercer aussi sûrement qu'il obtiendra un règlement plus régulier.

Théoriquement donc la valeur vénale des terres offre moins d'aléa que celle des valeurs mobilières. Il nous reste à voir s'il est pratiquement aussi facile de la déterminer. Les valeurs mobilières sont d'un échange courant, on les acquiert et on les vend pour de l'argent par l'intermédiaire des agents de change accrédités près des Bourses des valeurs. Pour certaines valeurs il est possible de se passer de ces courtiers, par exemple pour la rente française, les obligations de la Ville de Paris, du Crédit Foncier, que l'on trouve chez le premier banquier venu qui vous les cède de suite contre de l'argent. Les valeurs mobilières ont en outre un vaste marché où leur cours est connu, jour par jour, heure par heure, minute par minute. Allez à la Bourse, la voix chaude et élevée des donneurs vous renseignera de suite sur le prix atteint par une valeur déterminée. Ce prix est consigné au fur et à mesure sur un tableau que l'on reproduit à la cote officielle ou en banque.

Pour les immeubles, il faut plus de formes. Ouvrez le Code civil, en fait d'immeubles possession ne vaut pas titre. Il est nécessaire pour qu'il y ait titre, que la possession soit coloriée, pour employer une expression familière de notre vieux droit français, c'est-à-dire que

la possession soit appuyée d'un écrit en bonne et due forme, authentique ou sous seing privé, et relatant l'origine de propriété de façon certaine. Ce n'est pas évidemment le seul mode d'acquérir la propriété immobilière, celle-ci est susceptible de se transmettre autrement, par la prescription, l'accession, succession, donation..., mais c'est de tous le plus fréquent. Il n'entre pas dans notre cadre d'en faire l'étude approfondie, il nous suffira de le rappeler seulement.

Aussi les deux propriétés, mobilière et immobilière, différentes par leur nature, se distinguent encore par la détermination de leur valeur vénale. Tandis que la première a un marché public où le moins avisé des capitalistes peut aisément se rendre compte du prix auquel il pourra acheter ou vendre son titre, le marché de la seconde est occulte : il a lieu partout, se fait de gré à gré, sans intermédiaire. C'est cependant également la loi de l'offre et de la demande qui fixe le cours, mais ce cours n'est pas publié. Si les parties le connaissent, l'administration l'ignore, et, à raison des droits élevés de mutation, il est presque toujours dissimulé. Pour arriver à faire de ce prix une base certaine d'évaluation en valeur vénale, il faudrait, ou bien que le marché soit rendu public, ou bien que les dissimulations qui se pratiquent ordinairement soient réfrénées.

C'est un point sur lequel nous nous contentons d'appeler l'attention pour l'instant, et que nous étudierons incessamment.

On dit aussi que la valeur vénale est imparfaitement connue du défunt ou de ses héritiers et que sa détermination est plus délicate et difficile que celle du revenu. La simple observation des faits rejette cet argument. Demandez à un paysan, le prix qu'il pourrait tirer de ses terres en les vendant ; il vous répondra immédiatement car c'est une question qu'il s'est souvent posée à lui-même, et à quelques francs près, ce prix représenterait la valeur effective si l'opération avait lieu. Voyez de plus la pratique habituelle des ventes de terre. Lorsque le paysan veut vendre, il ira trouver un homme d'affaire, sorte d'expert en terrains qu'on appelle un marchand de biens, celui-ci procédera à l'estimation des immeubles, sans autre forme de procès et sans analogie aucune avec les formalités lentes et compliquées de notre expertise administrative. Le résultat est excellent, le prix escompté est le plus souvent atteint. Demandez maintenant au paysan de vous dire son revenu et il vous répondra : si je la loue je n'en tirerai rien, ma propriété me fait vivre moi et ma famille. Mais c'est par mon travail et celui des miens que j'arrive à la faire rapporter. Quel revenu voulez-vous donc que je lui assigne ? — En outre le fermage n'est-il pas essentiellement vénal, n'est-il pas lui aussi connu comme nous l'avons montré, soumis à toutes les fluctuations de la loi de l'offre et de la demande. Il est aussi incertain que la valeur vénale dirions-nous s'il nous suffisait pour résoudre le problème, de répondre

à la question par la question elle-même. Il est probable que les détracteurs de la valeur vénale n'ont pas entrevu toutes les données et tous les à-côtés de cette troublante question.

Mais la difficulté, que nous reconnaissons, de la détermination de la valeur vénale, n'est pas la seule raison invoquée pour rejeter l'évaluation en valeur vénale. C'est évidemment l'objection la plus importante, l'objection de base, et on ne nous reprochera pas de nous y être un instant arrêté.

Plusieurs autres raisons ont été encore mises en avant. La première c'est que l'adoption de la valeur vénale rendrait inutile le travail accumulé, depuis la loi du 23 août 1871, par l'enregistrement des baux et locations verbales. « La montagne de documents lentement amassés par le travail de l'administration, dit M. Raiberti dans son discours précité, s'écoule tout à coup ; il vous faut une base nouvelle, changeante, arbitraire, inconstante ? Eh bien ! changez-en, mais sachez ce que vous faites ; vous tournez le dos à la Révolution. » Il est incontestable que les documents dont il s'agit sont susceptibles de donner des renseignements certains sur le revenu des immeubles français. Mais ces renseignements ne jouent pas dans le sens indiqué par M. Raiberti. Ces documents trouvent principalement leur application dans la propriété bâtie, c'est-à-dire cette fraction de la propriété foncière qui est habituellement destinée à la location, et qui nous le savons,

se trouve taxée sur une valeur supérieure à la valeur vénale. Ce n'est pas à dire qu'ils soient inutiles pour la propriété rurale : ils trouvent de temps à autre l'occasion de s'y appliquer, mais celle-ci est assez rare surtout pour la petite propriété qui est très peu amodiée. Il faut aussi tenir compte de ce que très souvent les prix indiqués dans les baux ruraux soumis à l'enregistrement ne sont pas sincères, ou de ce que aussi le bail étant soustrait à cette formalité, est naturellement inconnu de l'agent de l'administration et n'est pas invoqué par la partie. Nous savons de plus que la recherche des baux celés, dans les campagnes est impossible, tandis qu'au contraire toute dissimulation est dangereuse pour son auteur, dans les villes. Or, il est nécessaire de prévoir cette éventualité quand on compare le revenu à la valeur vénale pour l'établissement légal d'un système d'évaluation, puisque les petits immeubles ruraux représentent la partie la plus grande de l'annuité successorale.

Ce n'est pas tout. L'adoption de la valeur vénale grèverait davantage les immeubles ruraux déjà si obérés. Il est bien évident que les immeubles en question subiraient le droit de mutation par décès sur une valeur plus forte, si la réforme avait lieu. Mais malgré toute la sympathie que nous ressentons pour les dignes habitants des campagnes, ce n'est pas à ce seul sentiment que nous nous arrêterons.

Il faut envisager toutes les conséquences du système

actuel et rétablir une égalité et une justice qui n'existent plus avec le fonctionnement de ce système. En un mot il faut être logique, et mettre sur le même pied les propriétés des deux catégories d'immeubles. Si l'on a entendu accorder un privilège à la propriété rurale, il est nécessaire de l'étendre également à la propriété urbaine et de dégrever celle-ci. Si ce n'est pas ce but que l'on s'est proposé, il faut alors en prendre son parti et relever le denier multiplicateur à un chiffre en rapport avec la valeur vénale, la seule de laquelle on puisse tirer des conclusions précises. En maintenant l'évaluation en vigueur, on laisse subsister une injustice et une inégalité grandes encore par le tarif progressif adopté pour le droit de mutation par décès. Enfin, s'il est prouvé, ce que nous ne croyons pas, que le fardeau soit trop lourd à la propriété rurale, il n'y a plus qu'un moyen, un seul : abaisser le taux de l'impôt ou dégrever par ailleurs les biens ruraux (1). Il nous

1. Lorsqu'on voudra faire une réforme plus complète, est-il dit dans le rapport de M. Cordelet, et favoriser la petite propriété rurale, c'est aux droits fixes qui grèvent lourdement les ventes de peu d'importance et aux frais divers, également fixes, qu'elles entraînent, qu'il faudra avant tout s'attaquer.

(Rapport Cordelet. Documents parlementaires, n° 171, 9 juillet 1896. Sénat).

La loi de finances du 22 avril 1905 (art. 2 à 10) a apporté un certain adoucissement aux charges fiscales que supportent les petites mutations immobilières à titre onéreux en supprimant les droits de timbre afférents aux actes dressés pour constater ces transmissions.

Mais à l'heure actuelle (octobre 1908) cette loi est encore inconnue de

sera permis d'élever des doutes sur l'emploi de ce remède héroïque. Souhaitons seulement de ne pas voir de pire aggravation que celle que nous proposons.

SECTION III

Des moyens propres à l'Administration et aux parties pour déterminer la valeur vénale

Le système de l'évaluation en valeur vénale a, depuis la loi du 25 février 1901, article 12, reçu une première application, lorsqu'il s'agit d'immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Dans ce cas, les héritiers doivent fournir une déclaration estimative de la valeur vénale de l'immeuble qui est acceptée sous réserve du contrôle de l'Administration. Ce contrôle, nous le connaissons, c'est l'expertise; ses déficiences pratiques lui enlèvent toute efficacité.

Nous avons là un premier procédé ; la déclaration estimative des parties. Il a l'avantage d'être le plus simple, dénué de toutes formes. Mais en l'état actuel de nos mœurs il n'est susceptible de donner de bons résultats que si l'on renforce les moyens de contrôle de

la plupart des contribuables qui continuent à rédiger sur timbre les actes sous seing privé de cette nature, de sorte qu'il en résulte, au contraire, un surcroît de charges par le rehaussement, simultanément inscrit dans la loi, de certains droits d'enregistrement : tel par exemple le droit de vente qui a été porté de 6,88 à 7 o/o.

l'Administration. Il faudrait réorganiser l'expertise, sur des bases extrêmement pratiques capables de s'opposer par leur rapidité et leur simplicité aux évasions de taxes qui ne manqueraient pas de se produire à la faveur de l'impuissance administrative décrite déjà.

Il est facile de voir poindre l'objection à l'extension de l'expertise que nous demandons. On nous accusera de vouloir une administration tracassière, énervant sans cesse le contribuable, mais à ceci nous répondrons que la tracasserie serait le plus beau titre de gloire de l'administration devant l'histoire financière, si elle parvenait jamais par une telle action à lasser une fraude s'exerçant sur une si vaste échelle.

La loi ne peut-elle pas autrement déterminer la valeur vénale d'un bien ? N'existe-t-il pas de signes extérieurs pouvant faire connaître la valeur vénale sans risquer de tomber dans l'arbitraire que nous essayons de combattre ? Tout d'abord il semble que ce soit une véritable hérésie que de demander à la loi de fixer la valeur vénale d'un bien. La valeur vénale n'est-elle pas déterminée par cette autre loi économique naturelle et supérieure que l'on appelle la loi de l'offre et de la demande ? Comment concevoir que l'on puisse solliciter la législation humaine d'y suppléer ? Et puis, la valeur vénale d'un bien n'est-elle pas un peu fugitive, qui peut se vanter d'avance de la connaître ?

Lorsque nous donnons l'ordre d'acheter une valeur

mobilière en Bourse, sait-on au juste le prix qu'on la paiera. Evidemment non, ce que l'on sait c'est le prix approximatif qu'il faudra déboursier pour entrer en possession du titre, mais le prix approximatif seulement. Ce que le particulier ne peut deviner il serait inique de demander à la loi de le faire. Il faut rester en cette matière dans les bornes de la raison. Ce que nous demandons à la loi, ce sera simplement de déterminer la valeur vénale *normale* du bien, c'est-à-dire la valeur vénale dépouillée de son élément psychologique d'incertitude, résultant du marchandage au cours duquel la plus rusée des deux parties en cause obtient sur l'autre un avantage définitif. La loi ne peut tenir compte d'un écart ayant pour cause originelle un élément aussi incertain et se traduisant par une différence en plus ou en moins du prix normal.

Sur quels signes alors se basera-t-on pour arriver à la détermination légale de la valeur vénale normale d'un bien ? Ils ne manquent pas. En premier lieu le revenu net, par cette raison bien simple que nous acquerrons un bien en considération du revenu qu'il rapporte, hormis l'exception qui a été prévue par la loi du 25 février 1901 et sur laquelle nous ne reviendrons plus. La grande propriété rurale susceptible d'être toujours affermée n'est généralement acquise que comme un capital de placement dont l'intérêt se trouve représenté par le produit des baux. Mais pour la petite propriété rurale ce raisonnement est inapplicable, car nous savons que

son principal caractère est d'être directement exploitée par son propriétaire. La notion du revenu se complique comme nous l'avons vu, à tel point qu'on ne doit pas hésiter pour elle à abandonner ce signe extérieur excellent du revenu net et lui chercher un équivalent en valeur vénale proprement dite.

Le meilleur équivalent serait naturellement celui qui nous est donné par les mutations fréquentes dont sont l'objet les immeubles : prix des ventes, adjudications, partages, si l'expérience ne démontrait le peu de créance qu'il faut accorder à ces actes dans la sincérité des prix exprimés. Et cela aussi bien dans les actes authentiques que dans les actes sous seings privés. La pratique de l'impôt consiste maintenant à rechercher la meilleure méthode pour s'y soustraire, et la fraude éclate au grand jour. Elle est devenue la plaie sociale qui ronge les nations modernes et qui détruit les systèmes d'impôts les mieux établis. Elle est née avec les impôts, elle disparaîtra entièrement avec eux, mais il est possible malgré tout d'en atténuer les effets.

Ce sont naturellement les impôts indirects qui sont le plus visés, et spécialement les droits de mutation soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. La raison en est que ces droits sont élevés et deviennent d'autant plus lourds que les mutations sont plus répétées. En outre ils tendent constamment à s'aggraver dans leur taux : si nous prenons les droits de mutation à titre onéreux, de vente par exemple, nous voyons que ce droit de 4 0/0, sous l'empire de la loi du 22 frimaire

an VII (art 69 § 7) passe à 5,50 0/0, avec celle du 28 avril 1816, auquel s'ajoutent les décimes au fur et à mesure de leur établissement, soit jusqu'à 6,88 0/0, pour aboutir finalement avec la loi du 22 avril 1905, à un chiffre de 7 0/0 (sans décimes). En dépit de ces surélévations continues, il est permis de douter que le produit des droits de mutations ait varié dans une proportion correspondante. C'est que chaque aggravation se trouve en quelque sorte neutralisée par l'action réflexe du contribuable qui n'a qu'à dissimuler un peu plus pour arriver au même résultat. Nous en arrivons même à un phénomène aussi curieux que regrettable : de voir parfois les frais accessoires d'une mutation tels que : droits d'enregistrement, honoraires, traités à forfait entre les parties et l'officier ministériel. Celui-ci tire naturellement de son côté le plus qu'il peut, au grand dommage du Trésor public qui n'est pas armé pour se défendre.

De tous temps des plaintes très vives se sont élevées contre cette fraude qui chaque année soustrait au Trésor des millions nécessaires et fait suivre chaque budget d'un arriéré flottant toujours grandissant. Mais nulle part elles ne se sont trouvées mieux exprimées qu'au moment des grandes réformes. Ouvrons une parenthèse et écoutons Duchâtel, dans son rapport au Conseil des Cinq-Cents, à la séance du 6 fructidor, an VI sur la loi du 22 frimaire an VII (1). Si vous ne

1. Rapport Duchâtel, § 23.

preniez en même temps, disait-il, des mesures pour assurer la perception, votre confiance dans une amélioration serait déçue, surtout à l'égard des mutations de propriétés foncières. Depuis que les retraits ont été abolis et que l'on n'a plus à craindre l'action en rescision, il s'est introduit dans les contrats de vente un genre de fraude infiniment nuisible au progrès des produits. Un bien se vend au prix de 12.000 francs, la mauvaise foi n'en exprime que 6 ou 8 et le Trésor public est ainsi privé du droit qui lui était acquis sur la portion du prix qu'on dissimule.

Voyez jusqu'où peut monter ce que la fraude enlève ainsi à l'Etat. Le droit sur les ventes produit environ 24 millions par an : tout le monde sait avec quelle impudeur les prix sont déguisés dans les contrats, depuis qu'on peut le faire impunément. Des notaires même en donnent le conseil aux contractants. Eh bien ! si la fraude n'existait pas, serait-ce exagérer que de dire que cette partie de l'enregistrement s'accroîterait peut-être de plus d'un tiers ?

Il a fallu remédier à cet abus. Nous ne pensons point qu'il y ait d'autres moyens d'y parvenir, qu'en déclarant que *le droit d'enregistrement est établi et doit être perçu sur la valeur actuelle des biens-fonds*, et qu'il y aura lieu à l'expertise quand la nécessité en sera évidente ; cette disposition sera fondée sur la justice la plus rigoureuse. Dans les donations, dans les successions, c'est sur la valeur des objets que les droits

se perçoivent ; pourquoi en serait-il autrement pour les contrats de vente ?

On opposera peut-être que les expertises auxquelles il faudrait recourir pour constater les fausses énonciations sont sujettes à des inconvénients : une pareille objection ne serait pas sans réplique. D'abord si l'on s'y arrêtaît, il s'ensuivrait qu'il faudrait laisser subsister les abus et permettre que l'homme de mauvaise foi frustre le Trésor public, tandis que l'homme probe, le bon citoyen s'acquitte de tout ce qu'il doit (1) ; assurément, cela ne peut être dans l'intention d'aucun législateur. En second lieu, quel tort ferait-on à un acquéreur, lorsque le prix paraîtra hors de toute proportion avec la valeur vénale actuelle du bien, et que l'on cherchera à faire constater cette valeur par une expertise ? En tout cas, si le rapport lui est favorable, les frais, ne seront point à sa charge ; ils n'y seront même que dans le cas d'une extrême disproportion. Mais si le rapport démontre jusqu'à l'évidence l'insuffisance dans l'énonciation de la valeur, il en sortira cette preuve que la valeur n'avait pas été déclarée et que l'expertise était nécessaire. Mais, devra-t-on encore, si l'on acquiert tous les jours pour 10.000 francs un immeuble qui en vaut 15.000 ; il n'y a aucune fraude dans l'énonciation du prix ; pourquoi donc faire payer le droit sur 15.000 francs ? La réponse est simple. On exige ce droit, parce que dans

1. D'où on conclut que celui qui fraude est un mauvais citoyen.

le fait l'objet acquis est de la valeur de 15.000 francs, et que *c'est la valeur des biens vendus*(1) *qui en doit déterminer les droits, et non un prix exprimé et souvent déguisé*. Plus ce prix est modique, moins l'acquéreur a lieu de se plaindre. Il n'est au surplus question que d'un supplément démontré dû sur une plus-value, d'après un rapport contradictoirement fait.

Ne croyons pas, représentants du peuple, que ce soit précisément parce que les droits sont de 4 0/0, qu'on emploie le moyen aujourd'hui si fréquent de les frauder par une dissimulation du véritable prix. Il en serait de même maintenant, quand la quotité serait de moitié moins. L'homme de mauvaise foi envers la République lui dérobera un comme quatre, s'il peut lui faire ce tort impunément. Il n'a plus de retrait ni de rescision à craindre, cela suffit pour lui. Il regarde dès lors comme un profit qui ne peut lui échapper ce qu'il se détermine à frauder.

Ceci et à la lettre n'a pas changé depuis la Révolution, et comme bien on pense, il n'a fait que croître et embellir. Le législateur de 1871 a fait un louable effort pour enrayer ce mal, il n'a pas réussi, ce n'est pourtant pas faute d'en avoir compris la nécessité. Jugeons-en : voici un passage de l'exposé des motifs du projet de loi déposé à l'Assemblée nationale : on ne saurait nier, y est-il dit au paragraphe 4 de cet exposé des

1. Autrement dit la valeur vénale normale que nous avons entendue.

motifs, que le principe de l'égalité de l'impôt, inscrit dans toutes nos constitutions politiques, n'est point encore entré dans les mœurs du pays. Chaque jour nous voyons les consciences les plus délicates et les plus scrupuleuses dans leurs relations privées se soustraire à l'impôt ou essayer d'atténuer leur part contributive dans les charges publiques. Les droits d'enregistrement qui frappent les mutations sont principalement l'objet de fraudes qui cause un préjudice considérable aux finances de l'Etat. Sous l'ancien régime, la régie avait pour réprimer ces fraudes deux actions (retrait et rescision), qui constituaient pour ainsi dire entre des mains une sorte de droit de péremption. A ce droit, la loi de frimaire a substitué l'action en expertise (art. 17 et 19). Mais l'expérience n'a pas tardé à démontrer que l'expertise ne constitue qu'un moyen de répression insuffisant et inefficace. Elle nécessite, en effet, une procédure compliquée aussi onéreuse aux parties qu'au Trésor, et qui, par ces motifs, ne peut être appliquée qu'aux mutations d'une certaine importance. Elle doit être engagée dans un délai très court, et dès que ce délai est expiré, les parties, protégées par la prescription, peuvent impunément reconnaître, même dans les actes publics, les simulations de prix où les insuffisances contenues dans des actes ou dans des déclarations antérieures.

Pour remédier à cet état de choses, on a proposé suc-

cessivement, à l'imitation d'un pays voisin (1), de prononcer la nullité des contrats qui n'auraient pas été sincères, ou de soumettre les parties contractantes à l'obligation d'un serment ou d'affirmations solennelles. Mais ces propositions ont dû être écartées, comme étant en désaccord avec la susceptibilité de nos mœurs et de notre caractère national.

Cependant la fraude s'étend et se propage chaque jour, et il devient urgent de mettre un terme à ses développements. La société n'y est pas moins intéressée que le Trésor lui-même. Si le Trésor, en effet, doit assurer l'application du grand principe de l'égalité de l'impôt par le recouvrement intégral de la part de chacun dans la dette commune, la société doit également assurer l'avenir des familles par la conservation des patrimoines. Or, dans tous les cas d'aliénation d'immeubles, où sont engagés les droits des femmes mariées des mineurs, des tiers créanciers, etc., le droit de recours et le gage que la loi civile accorde aux intéressés n'existent que pour les prix d'aliénation portés dans les actes. Toute atténuation de ces prix constitue donc une fraude préjudiciable aux droits les plus légitimes et aux intérêts les plus respectables ; sans doute, on peut objecter que les créanciers lésés ont le droit d'exercer une action pour démontrer que le prix de vente a été atténué en fraude de leurs droits ; mais pour

1. L'Allemagne.

parvenir à se faire rendre justice, il faut un procès, une expertise, une enquête difficile et coûteuse, que l'on peut éviter en intéressant les parties à être sincères dans leurs déclarations.

En vue de sauvegarder les intérêts moins considérables, la jurisprudence, interprétant la loi de 1841, n'a pas hésité, en matière de transmission d'offices, à frapper de nullité toute convention secrète ayant pour objet de modifier d'une manière quelconque le traité ostensible contenant la transmission, nullité tellement radicale et absolue qu'elle ne peut être couverte ni par la ratification expresse, ni par l'exécution volontaire, ni même par le paiement.

Et voici ce que proposait le gouvernement : 1° Dénier au vendeur l'action en justice pour le paiement de ce qui aurait été stipulé en sus du prix de vente, et d'autoriser la répétition de ce qui aurait été payé dans les mêmes conditions (art. 12 du projet) ; 2° admettre comme moyens de preuve des dissimulations de prix de vente ou des soultes, tous les actes, émanés des parties, ainsi que les jugements postérieurs à la mutation (art. 13 du projet) ; 3° de simplifier les formes de l'expertise des petite immeubles (art. 15 du projet). Et il ajoutait : ces dispositions n'ont en elles-mêmes, malgré leur caractère apparent de sévérité, rien de contraire aux principes généraux de la matière.

En droit civil comme en matière fiscale, les lois en reconnaissent que les stipulations ostensibles des con-

trats, la protection sociale ne saurait s'étendre, en effet, à des conventions secrètes et frauduleuses. Or, la première disposition de l'article n'est qu'une application de ce principe (art. 12). La seconde disposition est la sanction de la première (art. 13). Il ne suffirait pas, en effet, de refuser l'action en justice pour le paiement de ce qui excède le prix exprimé au contrat, car le vendeur exigerait immédiatement ce paiement, et l'acquéreur resterait lié par un traité dont les charges seraient sans compensation ; il faut donc donner à l'acquéreur le moyen de se faire rembourser l'excédent qu'il aurait payé.

Ces deux dispositions, dont l'une est le supplément logique de l'autre, sont absolument nécessaires pour atteindre le but qu'on se propose. Leur efficacité n'est pas douteuse, et elles seules peuvent mettre fin à ces fraudes journalières, avouées, étalées au grand jour, dont souffre la société tout entière, puisque le Trésor est obligé d'aller puiser à d'autres sources les impôts qui lui sont enlevés par les consciences faciles. Que si l'on objectait qu'accorder à l'acquéreur le droit de revendiquer ce qu'il a consenti à payer, c'est l'autoriser à faire un acte peu délicat, nous répondrions que la morale publique n'a rien à y perdre, et que si le vendeur est puni par son complice de sa participation à la fraude, il n'y a pas lieu de s'en préoccuper outre mesure, d'autant plus qu'il aura été prévenu de cette répétition par le notaire rédacteur. Le troisième paragraphe de

l'article 12 impose en effet à cet officier public l'obligation de donner lecture aux parties des dispositions de cet article, et mention de cette lecture doit être faite dans l'acte, à peine d'une amende de 10 francs.

Ce projet, aussi bien conçu qu'énergique dans ses dispositions, ne devait pas avoir de lendemain. L'article 12 du projet, le seul qui aurait pu retenir les parties dans leurs dissimulations, ne fut pas adopté, à cause de l'immoralité de l'action en répétition intentée dans de telles conditions.

La dissimulation d'une partie du prix en vue de frauder le Trésor est certainement coupable; elle produit à d'autres points de vue encore, des effets regrettables, c'est incontestable. Néanmoins, l'acheteur qui demande la destitution d'une somme volontairement payée en exécution d'une convention librement consentie, commet un acte d'improbité. La loi ne doit pas favoriser dans un intérêt fiscal ou autre, une action condamnée par la morale et l'honnêteté. Il n'est pas contestable que la convention par laquelle les parties reconnaissent qu'une somme a été stipulée en sus du prix porté dans l'acte, doive être déclarée nulle, puisqu'elle admet que le vendeur ne peut y trouver le principe d'une action en justice pour se faire payer la somme qui fait l'objet de cette convention. Mais il ne s'ensuit pas si cette somme a été volontairement payée, que l'acquéreur puisse se la faire rembourser. Le législateur pouvait, sans doute, comme moyen de prévenir les

fraudes contre l'Etat et les particuliers, donner dans ce cas une action en répétition, mais la rigueur des principes ne lui en fait pas une obligation. En effet, il est de principe qu'une convention qui procure aux deux parties des avantages illicites réciproques, ne peut être invoquée par aucune d'elles ; or, c'est ce qui a lieu dans l'espèce. La dissimulation profite au vendeur, car en diminuant les frais, elle lui donne le moyen de vendre plus cher ; elle profite également à l'acquéreur qui est dispensé illicitement de payer une partie des droits d'enregistrement. La convention ne peut donc, sans turpitude, être alléguée ni par l'une ni par l'autre.

L'article 13 portait en outre dans ses dispositions que le notaire ne pourrait, à peine de destitution, recevoir d'autre émoluments que ceux exigibles en raison des sommes exprimées au contrat. Cette prescription par trop puérile, n'a pas été maintenue ; elle n'aurait d'ailleurs presque jamais eu l'occasion de s'appliquer. Il faut voir combien sont indignés les notaires lorsqu'ils apprennent par la suite (car tout se sait quelquefois) avoir été trompés eux-mêmes par les parties sur le montant du prix devant supporter leurs honoraires.

La disposition de ce même article ordonnant la lecture aux parties des pénalités édictées par l'article 12 a seule été maintenue. Mais quelle dérision ! Le notaire qui a souvent lui-même conseillé les parties, les renseignant sur les peines auxquelles elles s'exposent. C'est

vraiment la loi tournée en ridicule. C'est l'apothéose de la fraude, définitivement consommée. Il faut supprimer cela du texte. « Nul Français n'est censé ignorer la loi, est-il dit au Code civil ». Nous pouvons nous rassurer, les parties n'ignorent pas cette loi : elles la pratiquent trop bien.

Ainsi il est impossible de compter sur la bonne volonté des parties pour obtenir une application sincère de la loi. Il est aussi difficile d'espérer le même but de la part des notaires. Mais ici il semble que la loi puisse user de rigueur pour les y contraindre : les notaires institués par elle, jouissant en outre d'un privilège qu'elle leur a encore conféré. Doit-on en arriver là ? Nous ne le pensons pas, car il est juste de faire remarquer que les notaires agissent très souvent sous la pression de leurs clients. Ils sont obligés, de ménager ceux-ci, s'ils ne veulent pas voir leur étude périliter, d'être les instruments involontaires d'une fraude qu'ils sont impuissants à contenir et qui se manifeste parfois malgré eux et contre eux. Malgré eux, parce que les contractants trompent eux-mêmes l'officier ministériel pour diminuer les frais ; contre eux, parce que la détermination demande une certaine habileté, et que le notaire qui se trahit s'expose à perdre du même coup son inconsciente clientèle. Il serait injuste de les rendre responsables d'un état de chose qu'ils n'ont pas créé ; en tout cas, il peut exister en leur faveur une certaine

présomption de bonne foi dont on est obligé de leur tenir compte.

Il n'en est pas moins vrai qu'ils se trouvent placés dans une situation anormale : tenant leurs pouvoirs de la loi, et appelés dans l'exercice de leurs fonctions à tourner ces pouvoirs contre la loi elle-même. On a proposé à différentes reprises pour faire disparaître cette contradiction de supprimer purement et simplement leur privilège. Mais l'adoption d'une telle réforme doit avoir nécessairement pour corollaire le rachat des charges, et l'Etat n'est pas en mesure de le faire. Il a fallu une Révolution comme celle de 1789, pour trancher une question qui s'est souvent posée à ce sujet sous l'ancien régime. Il en faudrait encore une autre pour obtenir un résultat identique. Si seulement on pouvait espérer en finir avec cet odieux trafic de l'Etat, tenant boutique ouverte des offices de toutes sortes.

On a proposé aussi de transformer ces officiers ministériels en fonctionnaires publics, que le gouvernement par là aurait mieux sous la main qu'il ne les a actuellement. Nous pensons que les notaires sont trop près de la population qui constitue leur clientèle (1), et qu'ils seraient encore, malgré l'écorce du fonction-

1. A moins que l'on interdise complètement les actes sous seings privés ce qui serait un véritable étranglement de la liberté individuelle. Une interdiction même partielle, au delà de la limite actuelle qui constitue comme une incursion du droit public dans le droit privé ne serait pas plus admissible.

narisme qui les envelopperait des conseillers impénitents. En outre la mesure grèverait les finances de l'Etat sans assurer à celles-ci une compensation en rapport : du jour où les notaires deviendraient des fonctionnaires publics se refusant à authentifier un acte entaché de dissimulation, tout porte à admettre qu'ils se trouveraient eux-mêmes remplacés auprès des parties par des agents d'affaires moins scrupuleux qui rendraient par là leurs fonctions d'une insuffisante utilité (1).

La question, comme on le voit, est assez complexe, surtout si l'on y joint le côté financier d'une réforme dans un sens ou dans l'autre. Au surplus l'exemple de ce qui se passe en Alsace-Lorraine n'est pas pour encourager.

En Alsace-Lorraine, les notaires sont non seulement des officiers ministériels comme en France, mais aussi et principalement des fonctionnaires publics, nommés par l'empereur allemand et possédant ce caractère très remarquable qu'ils sont irrévocables *ad nutum*. La loi du 12 juin 1889 établit la responsabilité des notaires. Ceux-ci sont, en effet, responsables pécuniairement du paiement de l'impôt, dès qu'ils ont des fonds ou des titres entre leurs mains et si le gouvernement considère qu'ils ne remplissent pas

1. Dans beaucoup d'endroits ils sont aussi des personnages politiques occupant certaines fonctions électives : maires, conseillers d'arrondissement, conseillers généraux.....

exactement les devoirs de leurs professions, il les révoque sans autre forme de procès. Ils doivent exiger de leurs clients, lorsqu'ils font une déclaration de succession notamment, la plus complète sincérité dans leurs indications : aussi les pressent-ils de questions, et les exhortent-ils à dire la vérité. Lorsqu'il y a inventaire, les notaires sont tenus de faire prêter le serment indiqué dans l'article 943 du Code de procédure français, encore en vigueur en Alsace-Lorraine. C'est à raison de cette disposition que l'on tient pour véritable et sincère tout ce qui est porté sur l'inventaire, car le notaire en est personnellement responsable. Si l'on apprenait qu'un notaire s'est prêté à une fraude, si minime fût-elle, il serait immédiatement révoqué. En définitive, l'administration des pays encore annexés, peut paraître suffisamment armée pour assurer et contrôler la véracité des déclarations, surtout si l'on considère qu'elle a pour atteindre ce but, en dehors du concours ou plutôt de cette aide forcée des notaires, le casier financier des contribuables.

L'organisation administrative en Alsace-Lorraine, permet la centralisation entre les mains du directeur des douanes et des contributions indirectes, à Strasbourg de tous les renseignements, sans exception, de quelque nature qu'ils soient, pourvu qu'ils concernent, la fortune des propriétaires ou de l'un des habitants de l'Alsace-Lorraine. Ces renseignements sont communiqués au receveur du domicile de l'habitant et à ceux

des bureaux dans le ressort desquels il a ses biens. En sorte que lors du décès, le fisc sait déjà, la plupart du temps quelle est la valeur de la succession, où se trouvent les biens, s'il y a des valeurs mobilières, etc. Parfois, l'administration sait mieux que les héritiers ou le notaire de la famille quelle est la situation exacte de la fortune du défunt. Tout habitant d'Alsace-Lorraine, comme toute personne qui y possède des biens sans aucune exception, a un casier financier qui est quelque chose comme le casier judiciaire en France (1).

Mais malgré toutes ces mesures, d'un caractère autoritaire très prononcé, la loi fiscale n'est pas mieux observée qu'en France, et on parle encore actuellement de modifier la loi de 1889 en Alsace-Lorraine, afin d'armer davantage encore le Trésor contre les fraudes qui ne manquent pas de se commettre toujours.

La question est donc insoluble à notre avis, du côté

1. Le casier financier qui rappelle notre *Répertoire* donne d'excellents résultats; du reste le système allemand est préférable au nôtre, en ce que : 1° Le « casier financier » renferme tous les renseignements, sans exception, concernant la fortune des habitants d'Alsace-Lorraine (même les achats et les ventes de valeurs de Bourse); 2° il centralise ces renseignements et facilite ainsi la recherche de la fraude. Chez nous il y a autant de casiers financiers, qu'il y a de bureaux d'enregistrement, sauf à Paris où il n'existe qu'un seul *Répertoire* rappelant le « casier financier » d'Alsace-Lorraine, et si un individu change de domicile peu de temps avant sa mort, le receveur de l'enregistrement du lieu où le décès survient, ignore ce qui est inscrit au compte du défunt, au bureau de l'Enregistrement de son premier domicile.

des officiers ministériels, et la loi doit s'attacher à résoudre le problème, par ses seules forces, et pour cela il n'est qu'un remède à ce mal : c'est le renforcement de l'expertise. Nous nous y sommes étendu à plusieurs reprises. Nous ne saurions y revenir sans nous exposer à nous voir sans cesse répéter, quoique nous en sentions le besoin à chaque pas. Le jour où l'expertise sera une armée efficace entre les mains de l'administration, ce jour-là, la dissimulation sera bien près de disparaître, et le prix exprimé dans les actes deviendra pour le système de la valeur vénale successorale que nous préconisons, un signe extérieur puissant, capable d'être opposé aux héritiers. Jusque-là, on ne doit sans inconséquence faire fond sur des renseignements dénués de sincérité. Tout au plus, est-il permis de les considérer comme de vagues indications de valeur vénale. On ne peut donc les utiliser légalement.

Autrement facile serait la détermination de la valeur vénale d'un immeuble. Si la mutation dont il est l'objet était publique comme celle des valeurs mobilières, et le moyen, aussi invraisemblable que cela puisse paraître, résiderait exclusivement dans l'adoption pure et simple du système Torrens : la mobilisation de la terre. Nous en avons dit deux mots antérieurement, la circulation aurait lieu au moyen du *titre* reproduisant exactement l'état civil de l'immeuble, absolument comme une action représente une part de capital dans une entreprise. Les droits de mutation par décès seraient

perçus sur le prix de l'acquisition ou de la valeur estimée par le *de cujus* lui-même, révélé par la présentation obligatoire du titre immobilier à l'agent de l'administration. L'évaluation dans ces conditions constituerait une présomption suffisante de véracité que la loi pourrait accepter. Des précautions pourraient néanmoins être prises comme garanties de cette véracité, sans détruire pour cela l'économie du système.

Mais en attendant la venue d'une réforme qui bouleverserait non seulement la science des finances, mais encore le droit civil de notre pays, il nous faut raisonner pour l'heure présente et formuler des propositions en rapport avec l'esprit actuel de nos institutions. Ce sera-là notre conclusion, à l'étude interne de l'évaluation telle que nous nous sommes appliqué à la décrire.

SECTION IV

Conclusion : ce qui devrait être

Ce qui devrait être ? C'est la liquidation du droit de mutation par décès sur un capital qui soit à l'actif de la succession ce que la déduction est au passif, c'est-à-dire une valeur réelle : la valeur vénale. La loi civile qui ne peut déterminer par avance la valeur vénale exacte d'un bien, doit s'attacher par des signes extérieurs suffisamment précis à en déterminer la valeur vénale *normale*.

Mais pour la fixation de cette valeur, il importe soigneusement de distinguer la propriété urbaine de la propriété rurale et dans celle-ci, la grande et la petite propriété.

Considérons donc tout d'abord la propriété urbaine. Elle est surtout, nous l'avons dit, matière à placement, et sa valeur normale est généralement en rapport avec le revenu net de l'immeuble. C'est lui qui formera encore la base de la nouvelle évaluation. Il reste par conséquent à fixer le taux légal du revenu immobilier et avec ce taux le denier multiplicateur.

Le taux légal devra être supérieur au taux le plus bas connu. Nous savons par leurs statistiques publiques, que les sociétés immobilières et les compagnies d'assurances propriétaires d'immeubles, ne retirent ordinairement de ceux-ci qu'un revenu de 3 à 3 1/2 0/0, en moyenne. La loi, si elle ne veut pas laisser planer trop d'arbitraire, pourra fixer un taux d'évaluation, à forfait de 4 0/0 net. Le denier multiplicateur sera 25. Il ne semble pas que les chiffres proposés soulèvent trop d'objections. En effet, si nous raisonnons par analogie, nous pouvons affirmer qu'un immeuble dont la destination habituelle est de procurer un revenu, représente un placement aussi sûr que celui qui consiste à acheter de la rente française. Or cette dernière ne capitalise qu'à 3 0/0. En restant à 4 nous sommes plutôt en dessous de la réalité.

Si maintenant nous passons à la propriété rurale, il

nous faudra tenir compte de la sous-distinction signalée plus haut. En effet, pour la petite propriété, la valeur n'est pas grande, mais l'amour du paysan pour la terre fait monter l'enchère du prix. L'offre est petite et la demande immense : c'est la demande de cette légion de paysans qui monte vers la propriété. Qu'importe au paysan le revenu de la terre ! Ce n'est pas le revenu qu'il voit en elle, c'est la propriété. Il l'achète non pas pour qu'elle lui rapporte, mais pour qu'elle soit sienne, qu'elle devienne sa chose, sa maîtresse, et il la possède, comme l'a dit Michelet, avec la fièvre d'un amant.

De plus, la grande propriété rurale est toujours amoindrie, la petite rarement. Dans le premier cas elle est surtout un capital de placement, dans le second un instrument qui fait vivre le paysan et sa famille. Il sera dès lors encore possible d'appliquer à la grande propriété rurale le traitement de la propriété urbaine. Seulement le taux doit changer : une ferme achetée 100.000 francs ne rapporte guère plus de 3 0/0 en moyenne. En capitalisant au denier 30 le produit net des baux, il ne semble pas que nous puissions être taxé d'exagération.

Pour la petite propriété, et même la moyenne propriété, le revenu ne devra pas entrer en ligne de compte pour l'évaluation, si nous ne voulons pas retomber dans les mêmes errements qu'avec le système actuel. La valeur vénale sera déterminée simplement par la déclaration estimative des parties, sous réserve du contrôle

rigoureux de l'administration. Mais quel critérium adopter pour la distinction de la grande propriété rurale, d'avec la petite et la moyenne propriété ? La grande propriété sera celle qui est l'objet habituel d'une location au-dessus d'une certaine somme : 3.000 francs, 4.000 fr., par exemple. La petite, à l'inverse, sera celle qui est habituellement exploitée par son propriétaire, soit seul, soit aidé de domestiques ou journaliers travaillant pour son compte.

Le revenu net (1) dans les cas où il trouvera à s'appliquer restera déterminé comme par le passé par la déclaration du prix des baux et locations verbales, déduction faite des charges, seulement il importera d'assurer une sévère exécution de la loi par des pénalités suffisamment élevées pour décourager toute dissimulation ou insuffisance.

Telles sont les grandes lignes du projet que nous soumettons. Il a pour but principal la recherche de la valeur vénale et son adoption pour l'assiette de l'impôt des successions. Si, par exception, principalement pour la propriété urbaine, la valeur ainsi déterminée se trouve être quelquefois manifestement supérieure à la valeur réelle de l'immeuble, on ne devra pas refuser aux héritiers, et sous certaines conditions, le droit d'exiger une expertise et de prouver ainsi l'exagération.

1. Il est bien entendu que le revenu net dont nous demandons l'application est le revenu net moyen. Nous nous sommes expliqué là-dessus par ailleurs.

Seulement cette expertise, contradictoire bien entendu, sera toujours à leurs frais, ce qui évitera les demandes injustifiées. En outre le résultat de l'expertise pour être pris en considération devra indiquer un chiffre notablement inférieur, mettons 1 huitième, à la valeur légalement fixée. Ce sera avec la disposition précédente la seule mesure que nous opposerons aux prétentions mal fondées des redevables.

Il n'est pas douteux que l'adoption de la valeur vénale, rendrait à l'impôt plus de logique dans sa base, en même temps qu'il apporterait plus de justice et d'égalité dans sa répartition. Quant aux conséquences financières il ne semble pas qu'elles soient très importantes (1); en ce qui concerne les immeubles urbains, une perte légère pour le Trésor peut être envisagée comme probable, mais elle serait compensée non moins sûrement par la surcharge qui atteindrait les immeubles ruraux et parmi ceux-ci surtout la grande propriété, en état de la supporter. Par impression on peut conclure que le Trésor y gagnerait quelques millions, mais nous

1. Dans les projets de loi, Tirard, Burdeau, Poincaré, la plus-value devant résulter de l'adoption de la valeur vénale était estimée à 7.600.000 francs. Mais il semble que ce chiffre n'ait été prévu que pour les immeubles visés par l'article 12 de la loi du 25 février 1901.

Dans sa proposition de loi (22 mars 1890) M. Borie estimait la plus-value à atteindre à 33 millions. Lors de la discussion du projet Tirard (12 mars 1891), M. Dumas s'arrêtait au chiffre de 20 millions seulement.

Si la réforme était l'objet d'une rigoureuse application nous pensons que les 33 millions de M. Borie seraient très largement dépassés.

n'approfondirons pas la question, car ce n'est pas principalement sur ce point de vue que nous avons dirigé nos efforts, et que les meilleurs raisonnements à ce sujet ne sont jamais, en définitive, que des calculs de probabilités à la merci des événements.

Troisième Partie

LÉGISLATION COMPARÉE

La législation comparée est l'éclatante confirmation du système que nous préconisons. Et la valeur vénale comme base du droit de succession est unanimement adoptée dans les pays étrangers.

Toutefois, avant de nous livrer à l'étude des quelques législations successorales étrangères que nous nous sommes proposées, il nous a semblé utile de présenter celles des pays soumis à la juridiction française, avec la variété qui les caractérise.

SECTION I

Législation des successions en Corse, en Algérie et dans les colonies françaises

§ 1. — Corse

Nous revendiquons pour la Corse l'honneur d'être un département français. Cependant ce département a

une législation fiscale assez différente du reste du territoire. Les lois sur le timbre et l'enregistrement notamment, comportent des dérogations tellement importantes que l'unité de la règle s'en trouve détruite. Ces exceptions résultent d'arrêtés spéciaux pris par le conseiller d'Etat, Miot, envoyé en Corse en qualité d'administrateur général en vertu d'une délibération des consuls du 17 nivôse an IV, avec pouvoir de prononcer des dégrèvements ou remises sur les contributions directes ou indirectes. Ces arrêtés qui ont encore force de loi (Cass. crim., 23 janvier 1875), sont en date des 21 prairial, 1^{er} floréal, 5 messidor et 2 thermidor an IX. C'est celui du 21 prairial an IX qui régit spécialement la matière qui nous occupe. L'administration pose à leur égard comme règle d'interprétation que, dans les cas où les arrêtés Miot se sont écartés de la législation générale, les exceptions qu'ils ont introduites doivent être maintenues et qu'il faut, au contraire, appliquer le droit commun pour tous les points que les arrêtés n'ont pas réglementés ou qu'ils ont simplement soumis à la législation générale. (Sol., 23 juin 1892.)

Les successions corses ont le même tarif qu'en France. L'assiette du droit diffère totalement : d'après l'article 5 de l'arrêté du 21 prairial an IX (1) en matière

1. Voici le texte de cet article :

La valeur des immeubles dont les héritiers, légataires ou donataires, étaient tenus de faire la déclaration pour les successions qui leur étaient échues, sera à l'avenir déterminée par le montant de la contri-

de succession, la valeur des immeubles est déterminée par le montant de la contribution foncière, multipliée par 100. Les centimes additionnels ne doivent pas être réunis au principal.

La déclaration des immeubles doit être détaillée, mais les héritiers ne sont pas tenus de fournir à l'appui de cette déclaration les extraits de la matrice cadastrale. (Sol. du 25 mars 1882.) Lorsqu'il s'agit de constructions inachevées, la valeur imposable est seulement égale, pour la liquidation des droits de succession à cent fois le montant de la contribution foncière assise sur le sol. D'une part les bâtiments ne sont pas encore soumis à cette contribution ; d'autre part, on ne peut les imposer comme meubles, puisqu'ils sont incorporés au sol : ils échappent donc en fait aux droits de mutation par décès. (Sol. du 6 juillet 1888.)

Remarquons en passant que l'arrêté du 21 prairial an IX n'a fixé aucun délai pour les déclarations à souscrire par les héritiers, légataires ou donataires. Il

bution foncière, et, pour parvenir à cette fixation, la contribution foncière sera considérée comme le centième du capital sur lequel les droits à percevoir d'après la loi du 22 frimaire an VII, seront liquidés. En conséquence, ces droits seront exigibles dès que le receveur de l'enregistrement au bureau de la situation des biens aura la connaissance du décès de l'ex-propriétaire. Il en suivra le recouvrement sur les héritiers qui seront tenus, en acquittant les droits, d'ajouter la déclaration des immeubles fictifs, ainsi que celle du mobilier. La peine du droit en sus encourue pour défaut de déclaration dans le délai de six mois restera abrogée.

s'ensuit que les parties peuvent être poursuivies pour le recouvrement des droits, dès que le décès est connu (Sol. du 8 juillet 1856), sans qu'elles puissent objecter qu'elles sont encore dans le délai pour faire inventaire et délibérer. (Sartène, 20 juin 1898.) Le défaut de déclaration n'est passible d'aucune pénalité, mais le droit en sus pour les omissions est exigible dès que la déclaration a été souscrite. (Sol., 8 juillet 1856.)

Les dispositions spéciales à la Corse pour l'évaluation des immeubles transmis par décès et pour le paiement des droits continuent d'être applicables sous l'empire de la loi du 25 février 1901. Sous tous les autres rapports, notamment en ce qui concerne les tarifs, la déduction du passif, le mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété, la désignation du bureau compétent pour recevoir la déclaration et encaisser les droits, cette loi est devenue exécutoire en Corse comme dans les autres départements français. L'instruction 3058 (p. 30 et 31) détermine comme il suit les règles résultant de la combinaison des dispositions particulières de l'arrêté de l'an IV avec les principes généraux :

1° Lorsque le défunt, domicilié en Corse, ne possédait pas de biens ayant une assiette déterminée hors de ce département, rien n'est changé au régime institué par l'arrêté précité en ce qui concerne la détermination de la valeur imposable des immeubles et l'absence de délai pour le paiement des droits. On ne saurait appliquer en Corse la disposition de l'article 12 de la loi du

25 février 1904, d'après laquelle les droits de mutation par décès doivent être liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Toutefois les biens héréditaires ayant une assiette déterminée dans la circonscription de plusieurs bureaux de la Corse doivent, le cas échéant, être déclarés désormais comme les valeurs incorporelles dépendant de la succession, au bureau du domicile du défunt.

2° Lorsque le défunt domicilié en Corse, possédait des biens ayant une assiette déterminée dans d'autres départements, toutes les valeurs héréditaires, quelle que soit leur situation, sont déclarées en Corse, au bureau du domicile du défunt. Mais tandis que les valeurs incorporelles et les biens ayant une assiette déterminée en Corse restent, en ce qui concerne la détermination de la valeur imposable des immeubles, et le paiement des droits, régis par les dispositions spéciales à l'île, on applique aux biens ayant une assiette déterminée sur le territoire continental de la France, la loi en vigueur au lieu de leur situation. En conséquence, la valeur imposable des immeubles situés en France est obtenue, soit par la capitalisation du revenu par 20 ou 25, suivant qu'il s'agit d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux, soit par la déclaration de la valeur vénale lorsqu'il s'agit d'immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. De plus les redevables sont astreints, sous peine d'un

demi-droit en sus, à acquitter au bureau du domicile du défunt, dans les six mois du décès, les droits applicables tant à ces immeubles qu'aux biens mobiliers corporels situés en France.

3^e Lorsque le défunt domicilié en France possédait des biens ayant une assiette déterminée en Corse ; deux particularités sont à noter dans cette hypothèse. Les immeubles situés en Corse, bien que devant être déclarés en France, au bureau du domicile du défunt comme toutes les autres valeurs héréditaires, sont évalués pour la perception d'après le mode de capitalisation qui leur est propre. En outre les redevables ne sont pas obligés d'acquitter dans le délai fixé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, les droits applicables à ces immeubles et aux objets mobiliers corporels situés en Corse : ils n'encourent de ce chef aucune pénalité de retard. A l'égard de tous les autres biens composant la succession, les règles ordinaires sont observées.

Il est facile de se rendre compte que la combinaison des règles particulières édictées par l'article du 21 prairial an IX, avec les règles générales, n'est pas sans soulever des difficultés dont la solution n'intéresse pas seulement la Corse, mais présente de l'importance pour tous les bureaux français. Comme nous l'avons vu, dans le système adopté par la loi du 25 février 1901, la déclaration de la succession doit être soumise, non plus au bureau de la situation des biens, mais seulement au bureau du domicile. Il en résulte

que les receveurs de la Corse ont à percevoir dans certains cas, les droits de succession sur des valeurs situées dans la France continentale et qui ne sont pas assujetties aux règles spéciales à l'île, de même que les receveurs des autres départements français pourront se trouver dans l'obligation d'appliquer à des valeurs corses, déclarées à leur bureau, les dispositions de l'arrêté Miot.

Il nous est enfin possible d'établir par comparaison l'inégalité du sacrifice demandé aux successions par l'impôt tel qu'il est établi en Corse. Le principal de l'impôt foncier qui est la base de la liquidation du droit de mutation atteint à peine en Corse, 0, 95 0/0 du revenu. Ce quantum multiplié par 100 donne une valeur correspondant environ à la totalité du revenu d'une année, soit par rapport au capital, le vingtième de ce capital; alors qu'en France le droit se trouve assis, avec l'évaluation actuelle, sur une valeur quelquefois même supérieure à la valeur réelle de l'hérédité, nous l'avons vu notamment pour les immeubles urbains.

Le système d'évaluation en vigueur en Corse, constitue donc pour ce département un privilège important. Il n'a pas sa raison d'être. Nous demandons pour la Corse, l'abrogation législative des arrêtés Miot et l'application du droit commun fiscal des successions.

§ 2. — *Algérie, Tunisie et colonies françaises*

Les immeubles ont leur assiette matérielle au lieu de la situation. S'ils sont situés dans les colonies, ils ne peuvent donner ouverture en France aux droits de mutation par décès, et ils sont soumis à la législation spéciale de la colonie, soit qu'elle édicte un tarif réduit, soit même qu'elle n'admette la perception d'aucun droit de cette nature. Il n'y a pas lieu d'établir de distinction suivant le domicile du défunt, ni entre les colonies, où l'enregistrement est établi et celles où ce service n'existe pas. Cela résulte d'une solution administrée du 7 août 1869, suivi bientôt de deux autres en date des 2 février 1872 et 19 juin 1875. Si ces biens sont situés en France, ils acquittent l'impôt en France, quel que soit le lieu d'ouverture de la succession.

C'est donc la législation spéciale de la colonie qui détermine si le droit de mutation par décès doit ou non être perçu.

L'Algérie est une terre heureuse au point de vue fiscal. D'après l'article 2 de l'ordonnance du 19 octobre 1841, les tarifs des droits d'enregistrement, de greffe et d'hypothèques se réduisent, à la moitié de ceux perçus en France, décimes non compris, sans que, néanmoins, dans aucun cas, le minimum du droit perçu pour un même acte puisse être inférieur à 0 fr. 25. De plus, en vertu de l'article 4 de la même ordonnance,

les mutations par décès ne sont assujetties à aucun droit ni soumises à aucune déclaration.

Cette situation peut paraître anormale, et ce n'est pas sans raison que l'assimilation de l'Algérie à la France au point de vue des lois et tarifs qui régissent la perception des droits de mutation par décès a été maintes fois demandée dans les délibérations parlementaires. Déjà le projet de loi Tirard, déposé le 27 mars 1888, sollicitait vivement (art. 9), l'abrogation de l'article 4 de l'ordonnance du 19 octobre 1841. C'est que, en effet, ce privilège s'il a pu se justifier à l'origine ne semble plus devoir être maintenu aujourd'hui. Il est juste que l'Algérie participe davantage aux sacrifices annuels que le Trésor s'impose pour protéger ses intérêts de toute nature, développer ses services publics et favoriser la colonisation au moyen de concessions domaniales. On ne comprend pas pourquoi, dans l'état actuel de la colonisation sur le littoral, les héritiers sont admis à recueillir des successions souvent opulentes sans acquitter aucun droit au Trésor. La richesse mobilière dans les centres populeux, la sécurité absolue des immeubles urbains et le développement considérable de la propriété foncière principalement aux environs des villes, justifient entièrement l'application à l'Algérie de l'impôt perçu dans les mêmes conditions sur les valeurs françaises. La déduction du passif hypothécaire et chirographaire étant admise il n'existe plus aucun motif pour le maintien

d'un privilège qui a depuis longtemps cessé d'avoir sa justification (1).

L'honorable rapporteur du projet de loi Tirard, M. Emile Jamais, partisan de la réforme combattait néanmoins l'assimilation complète demandée par le gouvernement, en considérant que les raisons invoquées précédemment s'appliquaient surtout aux valeurs mobilières et aux immeubles situés dans les villes. Quant à la propriété rurale et aux constructions qui en sont l'accessoire et la dépendance, l'état civil de cette propriété n'est pas encore assez bien constitué pour qu'on puisse le prendre pour base d'un impôt de mutation. Il nous a paru, ajoutait-il, qu'en la soumettant à cet impôt on se heurterait à de graves difficultés d'application, à des inconvénients de toute nature, sans que le Trésor en dût retirer un bénéfice considérable à raison du passif excessivement lourd qui grève la propriété rurale. Et il concluait, qu'il était prudent dans l'état actuel, d'exempter de l'impôt « les immeubles ruraux et les constructions de toute nature servant à leur exploitation » (2).

Ces arguments ont encore leur valeur aujourd'hui, et avec M. Jamais nous sommes partisan d'étendre aux

1. Projet de loi Tirard, Documents parlementaires, Chambre, 1888, p. 547 n° 2598.

2. Rapport Jamais, 27 mars 1890. Documents parlementaires, Chambre n° 495, p. 847.

immeubles urbains des grands centres de l'Algérie la législation fiscale successorale de la métropole. Nous demandons de plus que l'on frappe également les immeubles ruraux dans un certain périmètre des centres ainsi visés, pour la raison qu'ils forment une propriété aussi sûre que la précédente. En ne le faisant pas, le Trésor, chaque année, y perd bénévolement des millions.

La question a d'ailleurs été reprise depuis. L'article 12 du projet de loi déposé par M. Poincaré, le 24 juillet 1894, dispose en effet, que les lois et tarifs français des droits de mutations par décès seront applicables à l'Algérie sous réserve des immeubles situés en dehors des communes de plein exercice ou des périmètres de colonisation, lorsque la création de ces périmètres ne remonte pas à plus de dix ans à l'époque de l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne s'agisse de forêts de chênes lièges, de plantations de figuiers ou d'oliviers (1).

Dans le projet de loi Tirard, comme dans le projet de loi Rouvier (reprenant le projet de M. Tirard auquel il succède en 1889) ou dans le projet Poincaré, le droit de mutation par décès devait toujours être liquidé sur la valeur vénale, sans limitation de cette valeur basée sur la capitalisation du revenu, pour la raison qu'en Algérie la valeur des domaines est peu considé-

1. Projet de loi Poincaré, 24 juillet 1894. Documents parlementaires. Chambre, n° 885, p. 1252.

rable relativement à leur produit ; et qu'en capitalisant ce produit au denier 20 ou 25 comme en France, on trouverait une valeur conventionnelle bien supérieure en général à la valeur réelle de l'immeuble. Ceci n'est pas spécial à l'Algérie : nous savons qu'en France il en est souvent de même.

Enfin le projet de la loi Doumer, déposé au Sénat le 25 novembre 1895, reproduit à peu près les dispositions du projet Poincaré dans son article 13, mais en les aggravant : en ce qu'il se propose de frapper les biens dépendant des successions musulmanes (1).

Malgré ces menaces, il n'est plus question de rien au moment de la discussion de la loi de 1901 : l'abondance des matières autant que l'acharnement des débats devait enterrer définitivement cette réforme. Pourtant il est juste qu'elle se réalise. C'est pourquoi, devrions-nous troubler la quiétude de la colonie, nous le souhaitons ardemment.

Tandis que l'Algérie est proprement une colonie, ne se distinguant des autres possessions françaises que par leur importance et son assimilation de plus en plus parfaite à la métropole, la Tunisie est au contraire un pays de protectorat où l'autorité du bey subsiste à côté de l'autorité française. La conséquence, en droit,

1. Projet de la loi Doumer. Documents parlementaires. Sénat, 25 novembre 1895, n° 21, p. 429.

est de la considérer au point de vue de l'impôt français comme un pays étranger. Cette situation serait trop belle si elle aboutissait à la complète exemption, aussi le gouvernement français a-t-il pris soin d'y remédier par lui-même, d'autant mieux qu'en fait l'autorité beylicale est assez problématique.

Un décret du 8 février 1897 assujettit au droit de mutation, les transmissions immobilières par décès ; s'opérant en ligne directe ou entre époux, en ligne collatérale ou entre personnes non parentes, soit en vertu des dispositions de la loi comme dans les successions *ab intestat*, soit en vertu de la volonté du défunt exprimée par testament ou par d'autres actes de libéralités subordonnées à l'événement du décès (donations conditionnelles, institutions contractuelles). La quotité du droit de mutation par décès a été fixée par l'article 2 d'un décret antérieur (2 novembre 1893) réglementant les mutations entre vifs savoir : à 0 fr. 20 0/0 pour les transmissions en ligne directe, et entre époux ; 4 0/0 pour les mutations en ligne collatérale et entre étrangers.

Le droit sur la mutation sur la pleine propriété est dû sur la valeur vénale des biens ; mais en aucun cas, cette valeur ne peut être inférieure à seizefois le revenu des biens ou le produit des baux courants. (Art. 1 al. 3.) La nue-propriété ou l'usufruit s'évalue à la moitié de la valeur entière des biens (art. 1 al. 4).

La valeur des biens transmis par décès doit être

pour l'assiette du droit, diminuée du passif qui les grève (art. 2). Les Européens : Français ou étrangers, sont soumis, comme les indigènes, à cet impôt, nous ne faisons que mentionner dans ses grandes lignes.

De ce que l'impôt des successions reçoit en Tunisie, grâce à l'intermédiaire précieux des notaires et des caïds, une application facile, on en peut conclure qu'il en serait de même en Algérie, le cas échéant. Aussi est-ce une raison de plus à invoquer pour son établissement dans cette dernière colonie.

A l'exception des colonies où l'enregistrement n'est pas établi : Saint-Pierre et Miquelon, Soudan Français (Haut-Sénégal et Moyen-Niger), des droits de mutations par décès se trouvent perçus dans toutes nos possessions. La quotité et l'assiette sont, en général, déterminées par des ordonnances royales, des décrets, des arrêtés locaux émanant des gouverneurs ou des conseils généraux, sur lesquels il n'entre pas dans notre cadre de nous étendre.

La base de l'impôt est principalement la valeur vénale, avec déduction admise des dettes (Martinique, Guadeloupe, Guyane, Sénégal...) et des modalités particulières à chaque colonie.

Nous signalons cependant l'ordonnance royale du 31 décembre 1828 organisant l'impôt de l'enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe et à la Guyane Française : Art. 16. — « La valeur de la propriété est déterminée pour la liquidation du droit proportionnel...

pour les transmissions... qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges, à l'exception de celles qui seraient établies par titre authentique ou ayant date certaine antérieure au décès, faits sans dol ni fraude, et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès, devant le juge de paix, par un acte qui sera annexé à la déclaration, sur la réquisition qui pourra en être faite par le préposé de l'enregistrement ».

SECTION II

Législation des successions à l'étranger (1)

L'impôt des successions est universel, et la valeur vénale comme système d'évaluation est adoptée dans les pays étrangers avec la même unanimité que la déduction des dettes. Il n'existe également que deux Etats autres que la France où la perception du droit de mutation par décès soit assise sur une valeur de convention et non sur la valeur réelle. Ce sont la Belgique et l'Angleterre.

En même temps, que nous allons retracer brièvement la législation fiscale de ces deux pays, quant à l'évaluation des immeubles successoraux, nous dirons un mot des législations alsacienne-lorraine, hollandaise,

1. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, août 1888, p. 187.

américaine et de la législation italienne surtout qui présente pour nous un attrait spécial à raison de ses modifications successives.

§ 1. — *Belgique*

En Belgique, il existe **trois** manières différentes de fixer la valeur des immeubles **transmis** par décès :

1° Les héritiers peuvent évaluer eux-mêmes ou faire procéder à leurs frais et avant la déclaration, à l'évaluation par experts de tous les biens dépendant de la succession : immeubles, créances hypothécaires, etc. ; l'estimation ainsi obtenue est définitive et sert de base à la perception de l'impôt. (Loi du 17 décembre 1851, art. 19.) Pour les immeubles cependant, il leur est aussi loisible de déclarer qu'ils s'en rapportent à l'évaluation de l'Etat, et alors c'est le revenu de l'immeuble qui sert de base à l'évaluation. On le multiplie par un nombre qui varie suivant la nature de l'immeuble et la commune ou le lieu où il est situé : c'est la substance des deux autres procédés ;

2° Pour les immeubles situés à l'étranger, la valeur est obtenue en multipliant le revenu annuel par 20 ou par 30, suivant qu'il s'agit de propriété bâtie ou non bâtie (Loi du 17 décembre 1851, art. 20.)

3° Enfin, pour les immeubles situés en Belgique, le gouvernement détermine périodiquement le rapport

moyen du revenu cadastral à la valeur vénale. (Loi du 17 décembre 1851, art. 3.)

Dans chaque commune, le multiplicateur est déterminé à nouveau tous les dix ans, par une comparaison entre les prix de vente diminués d'un dixième et le revenu cadastral. Les prix envisagés sont ceux des ventes qui se sont produites dans les cinq années précédant l'opération, et le multiplicateur définitif, qui sera adopté pour dix ans est déterminé en faisant la moyenne des résultats obtenus pour chaque bien. Le dernier arrêté royal qui fixe ce rapport moyen est du 15 septembre 1906. Le multiplicateur y varie dans des proportions considérables : de 20 à 70 dans les propriétés bâties, et de 20 à 60 pour les prés, vergers, terres labourables, etc.

Le dernier procédé qui est le plus usité a peu de chances d'être adopté en France, car sa réalisation y est impossible. L'exiguïté du territoire belge se prête assez bien à une évaluation périodique qui suit les immeubles et les parcelles d'immeubles pour ainsi dire une à une ; il n'en serait pas de même en France : nous en savons quelque chose par le cadastre.

Quant aux deux procédés, ils sont également pour nous : ou impraticables, ou sujets à la critique générale que nous avons formulée à l'endroit du système de l'évaluation par le revenu.

Nous les rejeterons donc tous.

§ 2. — Angleterre

En Angleterre, le *succession duty*, se perçoit sur une valeur qui correspond tout à la fois au revenu de l'immeuble et à l'âge de l'héritier. Cette anomalie s'explique par les usages locaux ; c'est une coutume traditionnelle en Angleterre de substituer indéfiniment presque toutes les propriétés foncières, de sorte que le propriétaire actuel n'est en réalité que l'usufruitier des biens immeubles qu'il a recueillis par succession. Le législateur, en créant en 1853, le *succession duty* a ajouté à la loi 16 et 17, Victoria, un tableau qui sert à établir la valeur des biens immeubles suivant l'âge de l'héritier. D'après cette table officielle (1) un revenu immobilier de 100 livres (déduction faite des rentes foncières, des frais de réparation des immeubles, de la taxe des pauvres et des autres charges locales), représente en capital :

Si l'héritier a	1 an.....	1.892	liv.	sterl.
—	4 ans.....	1.928	—	—
—	10 —.....	1.878	—	—
—	20 —.....	1.729	—	—
—	30 —.....	1.644	—	—
—	50 —.....	1.242	—	—
—	60 —.....	972	—	—
—	75 —.....	541	—	—
—	80 —.....	381	—	—
—	95 —.....	64	—	—

1. Bulletin de statistique et de législation comparée, avril 1880.

On remarquera que la mortalité étant très grande chez les tout petits enfants, la valeur imposable d'une propriété transmise à un enfant d'un an est beaucoup moindre que celle d'un bien de même revenu recueilli par un enfant de quatre ans.

Le principe de ce calcul est très juste. Si l'on ne diminue pas le taux du droit pour les successions qui sont dévolues à des personnes âgées, sexagénaires, septuagénaires, octogénaires, nonagénaires, on peut arriver à une sorte de confiscation de la plus grande partie d'une fortune qui passe en peu d'années, par des morts successives en plusieurs mains. Seulement cette particularité qui calcule le droit de succession sur les droits immobiliers d'après l'âge de l'héritier : le *living interest*, ne peut répondre évidemment qu'à la fiction anglaise de la substitution qui grève une grande partie de la propriété foncière et qui fait regarder les droits fonciers comme viagers.

Elle ne saurait être suivie en France où la propriété foncière est entière et non démembrée, analogue à la propriété mobilière, dans ses éléments constitutifs. L'Angleterre est d'ailleurs, chacun le sait, le pays où les anomalies sont fréquentes. Pour n'en citer qu'un exemple, il nous suffira de mentionner que jusqu'en 1853 les successions immobilières furent exemptes de tout impôt, alors qu'en France, presque à la même date un certain degré de faveur était acquis aux successions mobilières (loi du 18 mai 1850). La cause de ce privi-

lège est intéressante ; c'est un des plus curieux exemples de l'égoïsme de classe qui se manifeste parfois sous le régime parlementaire. Quand Pitt remania les *legacy duties* en 1796, il avait fait deux projets de loi, l'un relatif à la propriété mobilière, l'autre à la propriété immobilière ; tous les deux furent votés par la Chambre des communes, mais le premier seulement passa à la Chambre des lords (qui représente en Angleterre, la noblesse terrienne du royaume). Hâtons-nous de dire à la décharge de nos voisins que cet état d'esprit ne leur est pas spécial. La Chambre de Paris, sous la Restauration, manifesta un sentiment analogue à propos de la rente française que l'on voulait convertir et dont les pairs étaient de gros porteurs.

§ 3. — *Alsace-Lorraine*

En Alsace-Lorraine, la nouvelle loi du 12 juin 1889 a maintenu le système d'évaluation des biens immeubles tel qu'il avait été déterminé par l'article 15, § 7 de la loi de frimaire, c'est-à-dire que la valeur des immeubles sans distinguer s'ils sont urbains ou ruraux est obtenue en multipliant le revenu annuel par 20. Toutefois il est apporté à cette règle deux restrictions qui en font comme un système intermédiaire entre le système du revenu capitalisé et celui de la valeur vénale : elle s'applique seulement s'il n'existe pas de dettes, ou lorsqu'il en existe, si la valeur vénale des immeubles

est suffisante pour couvrir les dettes hypothécaires et la portion des autres dettes excédant l'actif mobilier ; d'autre part, la règle ne concerne pas les terrains à bâtir, dont le revenu n'est pas en rapport avec la valeur vénale (art. 9) (1).

§ 4. — *Hollande*

La loi hollandaise dit que les héritiers ont seulement à déclarer la valeur globale de leur part héréditaire nette. C'est on le voit, le système de l'estimation en valeur vénale étendu à l'héritage tout entier. Dans ces conditions, la déclaration de succession ne devrait être qu'une relation fidèle du partage. Seulement il est permis d'élever des doutes sur l'exactitude de la part globale ainsi déclarée ; ce qui détruit, en fait, notre hypothèse. Nous ne nous attarderons pas d'ailleurs à ce pays, où les impôts sont en général excessivement légers

§ 5. — *Etats-Unis*

Nous ne mentionnons également la législation fiscale des successions aux Etats-Unis que pour mémoire. Elle varie en effet avec chaque Etat de la fédération, et ils sont 46. En outre, le produit des taxes successorales américaines est extrêmement faible, auprès de celui de l'Angleterre ou de la France, chez nous l'im-

1. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, juillet 1889.

pôt sur les successions représente environ 7 francs par tête, aux Etats-Unis d'après les plus récentes statistiques il ne hausserait que 1 fr. 50 par tête d'habitant pour l'état de New-York, 0 fr. 80 pour l'Etat de Pensylvanie, 0 fr. 60 pour le Massachusetts, 0 fr. 30 pour le Maryland, et d'autres Etats (1).

En outre, l'impôt des successions n'en est aux Etats-Unis qu'à la période d'incubation, et nombre d'Etats particuliers ne l'ont pas encore adopté. Dans quelques uns, ce qui paraîtrait curieux, si nous ne connaissions les pouvoirs exorbitants de ces tribunaux, les Hautes-Cours de justice l'ont déclaré inconstitutionnel et par suite inapplicable : tel est le cas du Minnesota en 1875, New-Hampshire (1878), Wisconsin (1890), Michigan (1894). Au total 19 Etats ont une taxe sur les mutations par décès et 4 seulement la perçoivent en ligne directe, les 15 autres l'ont établie en général sur les collatéraux et les étrangers, ou même uniquement sur les derniers ce qui est le cas de la Louisiane (1894).

L'impôt est liquidé tant bien que mal sur la valeur vénale des biens, soit meubles, soit immeubles, ce qui est l'unique principe commun à toutes ces législations. Nous n'en finirions pas de décrire toutes les anomalies des systèmes fiscaux américains ; aussi nous sera-t-il permis de conclure que sur ce chapitre les Américains ont encore à rendre des points aux Anglais, ce qui n'est pas peu.

1. Seligmann. *Essays in taxation*, p. 134 et suiv.

§ 6. — *Italie*

L'Italie présente pour notre matière le caractère remarquable d'en avoir été comme le champ d'expérimentation. Après avoir fait de la valeur vénale la base de la liquidation des droits de mutations, elle a cru devoir se reprendre par l'adoption du revenu capitalisé, mais pour en revenir bientôt à son premier système d'évaluation.

La loi du 9 septembre 1854 établit un droit proportionnel sur toutes les transmissions entre vifs qui s'opèrent soit par contrat ou autre acte, soit par jugement ou autre acte judiciaire. Ce droit est assis sur les *valeurs vénales* et dû sans distraction des charges (art. 3). La valeur imposable est déterminée pour les actes ou pour les déclarations des parties (art. 6). Si les sommes ou valeurs donnant lieu au droit proportionnel ne sont pas déterminées par les actes soumis à la perception, les parties sont tenues de faire par écrit une déclaration de ces sommes ou valeurs dans le délai prescrit pour l'accomplissement de cette formalité (art. 7).

L'expertise de la valeur résultant des actes ou des déclarations dont il s'agit dans les articles 6 et 7, peut être requise, soit par l'administration des domaines, soit par le contribuable. Cependant, celui-ci ne peut se prévaloir de ce droit lorsque l'acte ou la déclaration

émane de lui. La valeur vénale des objets soumis au droit peut être convenue entre l'administration et le contribuable avant l'expertise (art. 12).

La loi du 21 avril 1862 étend aux mutations par décès le droit proportionnel qui, sous l'empire de la loi de 1854, n'avait été perçu que sur les mutations entre vifs. En même temps elle en transforme la base pour se rapprocher du système français. L'article 18 qui régit la matière est ainsi conçu ; la valeur de la jouissance de l'usage, de l'usufruit et de la propriété des immeubles, pour la liquidation et pour le paiement du droit proportionnel, résulte :... § 7. Pour les transmissions de propriété à titre gratuit, tant entre vifs que pour cause de mort, de la valeur des biens qui se détermine en multipliant par 20 le prix des baux en cours, quand les biens sont loués, ou, à défaut de bail courant en multipliant par 20 le revenu locatif annuel présumé. Pour les transmissions de propriété pour cause de mort, aura lieu aussi la distraction des dettes et charges. Le décret royal du 14 juillet 1866 complète cette loi en ce qui concerne la valeur du passif admise par elle.

Enfin, comme nous l'avons dit, la loi du 13 septembre 1874 est un retour à loi de 1854. Quant à l'évaluation, elle est intéressante à étudier

Le droit proportionnel des transmissions de biens pour cause de mort ou par actes entre vifs à titre gratuit ou par échange, qui est applicable à la valeur des biens toutes les fois qu'elle n'est établie par aucun prix ou

qu'elle ne correspond à aucune somme ou valeur déterminée, est dû en raison de la valeur à déclarer, et, à défaut, selon les règles édictées par les articles 23 et 24 (art. 15).

Le droit proportionnel de transmission et le droit gradué sont établis sur la valeur vénale commune des biens. Pour établir la valeur commune des immeubles, on doit avoir égard principalement aux aliénations, partages ou estimations judiciaires de ces biens, passés dans les cinq ans, aux taux de ces immeubles, en tenant compte de la proportion existant dans les diverses localités entre la valeur commune et la valeur locative, et aux résultats des aliénations ou des locations des autres immeubles de même nature situés dans la même localité.

Dans la liquidation du droit proportionnel ou gradué on observera les règles suivantes :

1° Si l'acte, le contrat ou la déclaration fait connaître la valeur, le prix ou l'équivalent du prix de la mutation, ou renferme les éléments nécessaires pour la déterminer, la taxe sera perçue sur le prix ou sur l'équivalent déclaré ou déterminé, sauf les dispositions de l'article suivant (art. 24) ;

2° Si l'acte, le contrat ou la déclaration à enregistrer n'exprime pas la valeur sur laquelle doit être liquidé le droit proportionnel ou gradué, ou ne contient pas les éléments en vertu desquels cette valeur puisse être déterminée, les parties ou l'une d'elles, ou celui qui

réclame l'enregistrement, ou les officiers publics auxquels cette obligation est imposée, devront y suppléer, par une déclaration estimative souscrite par eux et qui servira à la liquidation du droit. En cas de refus, le receveur fera une déclaration d'office servant à la liquidation du droit proportionnel ou gradué, et les contribuables qui se prétendraient lésés pourront, après le paiement, provoquer à l'égard des immeubles, l'expertise judiciaire. Dans les aliénations d'immeubles dont le prix doit être ultérieurement fixé, le droit serait provisoirement perçu sur la valeur déclarée par les parties, et il y aura lieu à supplément ou à restitution, pourvu que la demande soit faite dans les six mois à compter du jour de la dénonciation au receveur de la fixation du prix (article 23).

Si la valeur déclarée est présumée inférieure à plus d'un huitième à la valeur commune de l'immeuble au jour de la mutation, l'administration pourra demander l'expertise, pourvu qu'elle le fasse dans les cinquante jours du paiement. Dans les transmissions à titre onéreux, l'expertise pourra être provoquée dans le seul cas où le prix sera présumé inférieur du quart à la valeur vénale. Les contribuables sont également admis à demander l'expertise contre les évaluations faites d'office, mais ils ne le peuvent jamais contre leurs propres évaluations (art. 24).

La déduction des dettes y est admise avec un esprit

très libéral (1). Sur ce point, la loi française du 25 février 1901 paraît s'être inspirée de la loi italienne du 13 septembre 1874.

Telle est la législation en vigueur en Italie. Elle nous semble assez bien conçue. Toutefois elle attache trop d'importance aux signes extérieurs de valeur vénale qui peuvent résulter des actes de mutation, ce qui doit occasionner quelques mécomptes dans l'application de l'impôt. Enfin il est à remarquer l'évaluation d'office que, dans certains cas, les agents de l'administration, sont appelés à faire : pareille initiative ne leur est pas laissée en France où l'évaluation doit toujours émaner des parties.

Dans tous les autres Etats, le droit est également perçu sur la valeur vénale réelle.

1. C'est ainsi que les frais funéraires sont déduits dans une certaine limite, celle qui résulte des usages locaux ; de même les frais de la dernière maladie, mais seulement faits dans les derniers six mois qui ont précédé le décès et à condition pour les uns et pour les autres qu'il en soit régulièrement justifié (art. 53). Nous n'en sommes pas encore là en France.

Quatrième Partie

HISTOIRE DE LA RÉFORME

Les différentes tentatives faites au sein des assemblées parlementaires, dans le but de déterminer l'adoption du système de l'évaluation en valeur vénale des immeubles dans les déclarations de succession

On ne doit pas s'étonner qu'en présence de l'illogisme que constitue le maintien du principe de l'évaluation des immeubles par la capitalisation du revenu, certains législateurs aient songé à en proposer la suppression.

Il faut cependant arriver à l'année 1864 pour constater le premier effort législatif vers l'adoption du système de l'évaluation en valeur vénale, tandis qu'au contraire le mouvement d'opinion en faveur de l'abrogation du principe de la non-distraction des charges se dessina de très bonne heure. Pourtant cette modification dans l'assiette de l'impôt a toujours été considérée comme le corollaire de la déduction du passif. Aussi à partir de cette date, les deux questions vont-elles se trouver discutées simultanément.

§ 1. — *Première période 1864-1888*

Projet de 1864. — A cette date, le gouvernement présenta au Conseil d'Etat un projet de loi sur l'enregistrement dont l'article 6 portait « que les dettes hypothécaires inscrites et ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de la succession, seraient déduites de la valeur des immeubles hypothéqués, mais seulement jusqu'à concurrence de cette valeur ».

Le gouvernement n'avait proposé la substitution comme base d'évaluation des immeubles de la valeur vénale au revenu capitalisé que comme compensation des moins-values budgétaires qu'entraînerait l'adoption de la déduction du passif.

Le Conseil d'Etat fit, au cours de l'année 1864, connaître la réponse qu'on avait sollicitée de lui. Il ne refusait pas d'admettre le principe de la déduction des dettes, mais il déclarait qu'il était nécessaire de rejeter l'ensemble du projet par suite du système de compensation qu'il prévoyait, et qui était selon lui de nature à entraîner l'établissement de charges nouvelles trop lourdes sur la propriété foncière rurale.

Et les deux réformes furent l'une et l'autre ajournées.

Discussion au Sénat de pétitions en faveur de la distraction des charges (1869). — La question fut reprise à la suite de la grande enquête agricole, termi-

née pendant les dernières années de l'Empire. Elle fut l'objet d'une très belle discussion devant le Sénat, à la séance du 18 mars 1869.

Le Sénat, à la suite des commissions départementales d'enquête et Conseils généraux, nomma une commission chargée d'examiner la question de la déduction des dettes et de lui présenter un rapport.

Le rapporteur, M. Quentin Bouchard, conclut non pas au rejet définitif de la réforme, mais à son ajournement sans date. Il la combattit au triple point de vue juridique, financier et économique.

En se plaçant à ces deux derniers points de vue, il est amené à considérer également l'évaluation.

Au point de vue financier d'abord : « Si une terre vaut par exemple 100.000 francs, disait-il, et est hypothéquée pour 60.000, le revenu à 3 0/0 multiplié par 20 ne donne en tout que 60.000 francs qui sont absorbés par l'hypothèque ». (Le raisonnement n'a pas varié depuis, bien que le multiplicateur ait été surélevé (en 1875).

« Il ne resterait donc rien pour le fisc, et cependant dans cette hypothèse il y a dans la succession une valeur active de 40.000 francs. » Ce n'est là qu'un cas particulier, mais on peut prévoir que l'adoption de la réforme ferait éprouver au Trésor une diminution de recettes devant varier du dixième au quart de ce que lui rapportaient les droits sur les mutations. L'Etat, concluait-il, peut-il se résigner à de tels sacrifices ? ».

Au point de vue économique en général, et agricole en particulier ensuite : « On ne peut, en effet, déclare-t-il, admettre la déduction des dettes sans prendre pour assiette de l'impôt la valeur réelle et totale des biens. Distraction des charges, évaluation des biens à leur valeur vénale, il y a là deux propositions qui ne peuvent être séparées parce qu'elles tendent au même but ». Et comme il refusait d'admettre la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé comme base de l'impôt, en raison de ce que cette substitution n'aboutirait pas à autre chose qu'à augmenter le montant des droits déjà si difficilement supportés par la petite propriété rurale, en vertu de l'idée de corrélation qu'il établissait entre les deux réformes, il concluait que le moment ne lui semblait pas encore venu de réaliser la déduction du passif. Toutefois, en raison du grand nombre de pétitions qui avaient demandé cette réalisation, il proposait au Sénat, afin qu'il ne parût pas se désintéresser complètement de ce mouvement d'opinion, de renvoyer la proposition de réforme au bureau de renseignements pour supplément d'études.

Une discussion assez importante pour occuper plusieurs séances s'ouvrit au Sénat sur les conclusions de ce rapport. Elles furent soutenues d'abord par M Rouland qui avait de la question une compétence particulière l'ayant déjà examinée comme président du Conseil d'Etat lors de l'étude que celui-ci en avait faite en 1864. Il se basait sur les mêmes arguments que le

rapporteur et notamment — impossibilité de séparer les deux questions de la valeur vénale et de la déduction des dettes parce que « si on veut être juste vis-à-vis des héritiers il faut l'être aussi vis-à-vis de l'Etat — existence de certaines compensations, ajoutait-il, au système de frimaire, en ce sens que la loi s'en remettait à la bonne foi des parties pour l'estimation des meubles ».

M. l'Hôpital, commissaire du gouvernement exprima de son côté les mêmes opinions avec l'autorité que lui donnait son titre : « Je préférerais le *statu quo*, terminait-il, cependant je ne désapprouve pas complètement la réforme. » Aussi demandait-il également le renvoi au bureau des renseignements.

Mais les partisans de la déduction vinrent de leur côté en assez grand nombre défendre leurs convictions. M. Hubert Delisle présenta clairement les défauts de la règle traditionnelle. Il nia que la transformation de la base de l'impôt fût nécessairement liée à la déduction du passif et essaya de montrer que lors même qu'on toucherait à la loi sur ce dernier point, on ne serait pas pour cela forcé d'atteindre l'avantage fait à la propriété rurale, par le calcul de l'impôt sur le revenu capitalisé. Mais si même, s'écriait-il, il fallait surcharger les biens ruraux pour déduire les dettes, j'irais peut-être jusqu'à préférer la base de la valeur vénale au régime actuel, quoiqu'elle ne soit qu'une valeur de circonstance.

Mais tandis que l'on pouvait se croire tout près du but, les événements politiques allaient tout remettre en question.

Proposition de M. Folliet. — Pourtant après la guerre le courant d'opinion qui s'était formé dans les dernières années du second Empire, persista. Et il est remarquable de noter que bien que les énormes charges créées par la guerre tournassent principalement les esprits vers la recherche de ressources nouvelles, la réforme de la déduction des dettes ne cessa pour ainsi dire d'être inscrite à l'ordre du jour de la Chambre. Avec cette réforme devait également se discuter celle de l'évaluation.

En 1871, M. Folliet déposa sur le bureau de l'Assemblée Nationale une proposition de loi ayant objet : 1° d'admettre la déduction du passif ; 2° d'établir un impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Le premier point de la proposition fut favorablement envisagé, seulement on nie la liaison des projets précédents entre la réforme de la distraction des charges et l'évaluation en valeur vénale et la distinction de ces deux réformes est demandée.

C'est ce que fait ressortir le rapporteur M. de Marcère : Dira-t-on que la capitalisation par 20 du revenu des immeubles, soustrait les deux tiers de la propriété rurale à l'impôt ? Mais en admettant, répond M. de Marcère, que cette capitalisation soit un peu basse pour les biens ruraux, elle ne l'est certainement pas pour

les propriétés bâties. « D'autre part, la valeur vénale d'un immeuble, n'est pas nécessairement en rapport avec son revenu. Cette valeur peut dépendre de mille circonstances particulières qu'il est impossible d'apprécier d'une manière générale. En admettant qu'on voulût la substituer à la capitalisation du revenu comme base de l'impôt, il y avait du moins là pour lui, une réforme distincte de celle de la déduction du passif, mais qu'il n'était même pas souhaitable de voir réaliser.

La proposition de M. Folliet ne reçut aucune suite (4).

L'amendement de M. Méline (1873), la proposition de loi de l'amendement de M. Sebert (1874-1875), celle de M. Cherpin (1876), de M. Parent (1876) n'ayant trait qu'à la déduction du passif, sont sans intérêt pour notre question, nous les passerons donc sous silence.

Proposition de M. Gasté. — Le 20 mai 1876, M. de Gasté proposait « d'appliquer les lois de l'arithmétique à la perception des droits d'enregistrement ». L'article 2 de sa proposition portait : « A partir du 1^{er} janvier 1877, dans toute succession, l'héritier n'aura à payer les droits de mutation que sur l'actif diminué de toutes les dettes ». Il ne se contentait pas de cela. Dans la discussion du budget de 1877, il présentait, à la séance du 14 décembre 1876, un amendement au

1. *J. off.*, 1872, p. 3182 et suiv.

budget des recettes (1). « C'est, s'écriait-il en défendant sa proposition, un principe qui domine toute espèce d'impôts que chacun ne doit contribuer aux charges de l'Etat et ne payer l'impôt que dans la proposition de sa fortune. Le principe contraire ne serait possible que chez les sauvages, si le régime parlementaire existait chez eux ». Il retira cependant cet amendement qui n'avait pas obtenu le nombre de voix suffisant pour amener un scrutin public.

Mais il le reprit l'année suivante, le 12 novembre 1877, et fut assez heureux, cette fois, pour le faire renvoyer à la Commission d'initiative parlementaire.

Quinze jours après. M. Sarrien, rapporteur de cette commission, en proposait la prise en considération (1^{er} décembre 1877). Mais renvoyé à une commission spéciale, le projet de déduction du passif fut rejeté par elle au rapport de M. Lelièvre, ancien receveur de l'enregistrement, le 30 novembre 1880. » Le principe de la non déduction du passif, lit-on dans ce rapport, s'appliquant pour la liquidation des droits aux mutations entre vifs et par décès, quelque contraire à l'équité qu'il puisse paraître se justifie par l'établissement d'un capital fictif servant de base à l'impôt perçu sur les immeubles, capital toujours inférieur de beaucoup à la valeur vraie des biens transmis. Il doit se maintenir dans notre législation, par cette considération que, la majeure partie du mobilier échappant actuellement,

1. *J. off.*, 22 mars 1878.

sans que l'administration puisse remédier à cet état de choses, à la perception de l'impôt, l'héritier trouve une large, trop large compensation à la non déduction des dettes. Où trouver ailleurs les ressources pour combler le déficit considérable qui, pour le Trésor, découlerait de la modification préconisée par l'auteur du projet » ?

M. de Gasté, lui-même, n'avait pas été plus heureux en présentant à nouveau sa proposition lors de la discussion du budget de 1878, sous forme d'un nouvel amendement (1).

Projet de la Commission extra-parlementaire de 1876.

— Tandis que ces propositions isolées étaient faites, fonctionnait d'autre part la Commission d'initiative nommée par l'Assemblée nationale pour étudier la réforme de la déduction, mais celle-ci se sépara avec l'Assemblée elle-même sans avoir pris aucune résolution.

Au lendemain du vote de la Constitution de 1895, la question ayant été reprise dès la réunion de la nouvelle Chambre, par un arrêté ministériel du 14 novembre 1876, une commission fut de nouveau nommée. M. Léon Say ministre des Finances en était le président. Mais les événements politiques ne permirent pas à la Commission d'arrêter le texte définitif de ses propositions et de remplir intégralement son programme. Mais son œuvre ne resta pas pour cela inutile. Elle offrait aux assemblées politiques et au gouvernement mieux que des indi-

1. *J. off.*, 22 mars 1878.

cations et des conseils. On y retrouve, en effet, les éléments générateurs, les lignes directrices de la plupart des projets qui à partir de cette époque se succèdent presque régulièrement à chaque session sur la question de la déduction du passif.

La proposition de M. Pieyre (18 janvier 1883), celle de M. Raoul Duval (6 novembre 1886) et celle de M. Duché (25 mai 1886), visent exclusivement la déduction des dettes, sans changer la base de l'impôt. Mais à partir de ce moment, on voit apparaître divers projets plus complets, en même temps que se manifestent des tendances nouvelles au sujet du mode de répartition du poids de l'impôt entre les contribuables.

Proposition et amendement de M. Borie.— Le 9 juin 1887, M. Borie déposait une proposition dont les articles 16 et 18 visaient la déduction du passif, et substituaient la valeur vénale au revenu capitalisé pour la liquidation du droit de succession sur les immeubles. Elle n'aboutit pas.

Cette proposition fut plus tard reprise par son auteur, par voix d'amendement au budget de 1888, avec l'établissement d'un tarif qui progressait d'après l'importance de chaque part héréditaire.

La Commission du budget de 1888, dont le rapporteur était M. Yves Guyot, proposa à son tour le double principe de la déduction du passif et de la tarification progressive, sans s'occuper de l'assiette de l'impôt. Sa réforme fut écartée, mais l'idée en fut immédiatement

reprise par le gouvernement qui chargea une commission extra-parlementaire de préparer un nouveau projet.

Proposition de M. Planteau. — Le 22 mars 1888, M. Planteau déposa une proposition de loi ayant pour objet la réforme des impôts. Cette proposition très radicale contient quelques idées fort intéressantes. M. Planteau nourrit de noirs desseins contre la propriété individuelle, et veut asseoir l'impôt sur la valeur vénale des biens. Voici ce qu'il écrit à propos des successions dont il demande la suppression au profit de l'Etat, en ligne collatérale (1) : « Rentré en possession par la mort ou le renoncement des possesseurs temporaires de ces parties de bien social délaissés, la nation doit en faire profiter tous les citoyens qui la composent, sans engager l'avenir, et à cet effet ne consentir à de nouvelles appropriations que pour les biens qu'il lui serait impossible de faire fructifier si elle les conservait. En affermant ou louant les immeubles, convertissant en numéraire les choses peu durables ou fongibles, ou les utilisant d'autre façon, elle se procurera des ressources dont l'accroissement continu lui permettra de rembourser les dettes contractées, de réduire les contributions au minimum, de supprimer la misère et de constituer un trésor assez abondant pour parer à toutes les éventualités sans avoir recours à l'emprunt ».

1. *J. off. Doc. Parl., Chambre* 1888. Annexe, n° 2568, p. 451.

Puis il continue : « Par ces motifs, nous demandons que l'on supprime toutes contributions et taxes, présentant les caractères d'injustice et d'arbitraire que nous avons signalés et que l'on y substitue, jusqu'à la reconstitution des véritables ressources sociales, une contribution basée sur l'avoir constaté, progressant à mesure que cet avoir est plus important ; de telle sorte que la richesse subvienne aux dépenses publiques et que le travail qui la crée soit exempt de charges tant qu'il n'est pas lui-même en possession d'une part de richesse suffisante.

Nous prenons pour base de la contribution la valeur vénale des biens, estimée périodiquement par les mandataires de chaque commune, toutes les fois que cette évaluation est possible. Dans les autres cas, nous nous basons sur la valeur déclarée, sous réserve de tous moyens de contrôle n'entraînant aucune mesure inquisitoriale.

« Nous faisons faire l'estimation par commune, parce que la commune étant le fondement de notre organisation nationale, doit former aussi la base de l'organisation fiscale du pays et posséder en matières de finances une vitalité propre constituant la meilleure des économies sans compromettre aucun des liens qui unissent la fraction à l'ensemble. »

Ainsi M. Planteau laisse aux mandataires de la commune le soin d'estimer la valeur vénale. C'est méconnaître les hommes et laisser l'impôt à leur discrétion.

Nous ne pouvons que repousser cette solution, néanmoins elle nous a paru assez intéressante pour que nous ayions cru devoir la signaler.

§ 2. — *Deuxième période 1888-1901*

Dans cette période, on ne conteste plus la légitimité du principe de la déduction. On discute seulement sur les moyens de la réaliser pratiquement, sur son étendue, sur les compensations budgétaires que rendra nécessaires l'adoption de la réforme, et c'est à ce sujet que l'on envisage, maladroitement selon nous, la question de la valeur vénale. En fin de compte la distraction des charges se trouvera votée sans que l'on ait fait valoir la compensation que l'on espérait et que l'on trouva ailleurs. Ceci est assez remarquable et prouve que le législateur conçut quelque doute sur la réalité des ressources devant être procurées par l'adoption de la valeur vénale. Sans quoi il est à présumer que celle-ci eût été consacrée avant celle-là. Comme M. Cordelet le dira au Sénat en 1898. « Toutes les fois qu'une réforme a été proposée, on a, à côté et très sagement, indiqué les ressources qui devaient faire face au dégrèvement. Et alors il arrivait que l'on ne votait pas la réforme, mais que l'on prenait les ressources pour l'équilibre général des budgets, sous l'empire de nécessités financières que

je ne conteste pas, mais qui malheureusement se présentaient toujours. »

Depuis 1864 nous avons assisté à la production de tentatives isolées et nous n'avons vu le Gouvernement intervenir que lorsqu'il y était contraint par celles-ci. Mais maintenant il prendra nettement l'initiative.

Projet de M. Tirard. — Comme il l'avait promis, le gouvernement avait nommé une commission extra-parlementaire chargée d'étudier un projet de réforme. M. le sénateur Boulanger en était le président. Elle se réunit pour la première fois le 12 janvier 1888 et de ses travaux sortit un projet de loi qui fut présenté à la Chambre le 27 mars de la même année par M. Tirard, ministre des Finances (1).

Ce projet renfermait dix articles dont cinq consacrés à la déduction du passif et cinq aux mesures de compensation.

Ce qui le caractérise plus spécialement, c'est que la déduction du passif demeurerait purement facultative, les parties pouvant à leur gré, soit la réclamer à la condition de prendre la valeur vénale pour base de l'évaluation des immeubles, soit y renoncer auquel cas le revenu cadastral demeurerait la base de l'évaluation mais capitalisé pour les immeubles ruraux, au denier 30 au lieu du denier 25 édicté par la loi du 21 juin 1875.

1. *Journal officiel*. Doc. Parl., Chambre, 1888, A, n° 2598, p. 545.

La combinaison était ingénieuse à une époque où l'opinion acceptait moins facilement qu'aujourd'hui l'idée d'asseoir le droit de mutation par décès sur la valeur vénale des immeubles, et où l'impôt devant rester strictement proportionnel, l'exercice de la faculté d'option ne pouvait avoir aucune influence sur la quotité du droit à percevoir (art. 4).

M. Tirard proposait en même temps une simplification des formes de l'expertise, mesure qui devait favoriser la répression des fausses évaluations d'immeubles (art. 6).

Ce projet, ne peut être discuté avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre.

Projet de M. Rouvier. — Le projet Tirard fut intégralement repris dès le début de la 5^e législature, par le nouveau ministre des Finances M. Rouvier, qui le déposa sur le bureau de la Chambre le 28 novembre 1889. Une commission spéciale fut nommée pour en faire l'étude et M. Emile Jamais en fut nommé rapporteur.

Rapport de la commission. — La commission spéciale chargée d'étudier ce projet se mit immédiatement à l'œuvre et dès le 27 mars 1890 (1), elle présentait à la Chambre, par l'intermédiaire de M. Jamais, un rapport qui constatait une divergence sur la question de la

1. J. off. Doc. par., Chambre 1890. Ann. 495 p. 845.

valeur vénale, entre elle et le gouvernement. Elle était d'accord avec lui sur tous les autres points.

Quant à la fixation du mode d'évaluation des immeubles, elle se ralliait au principe de la perception sur la valeur vénale, mais elle supprimait le droit d'adoption que le projet réservait au redevable et le rehaussement du taux de capitalisation du revenu des immeubles.

La commission a pensé, est-il dit dans le rapport, que dès l'instant où le principe de la déduction du passif est introduit dans notre législation, il faut l'accepter avec tous ses résultats. Il n'y a que des avantages à rendre uniforme le mode de perception de l'impôt de mutation par décès, et à traiter de la même manière toutes les catégories de contribuables qui devront désormais supporter le droit de succession sur l'émolument réel et net qu'ils recueillent.

Mais afin de conserver au Trésor le bénéfice des précieux moyens de vérification que l'administration de l'enregistrement a depuis longtemps réunis et entretenus pour le contrôle des évaluations en revenu, le nouvel article 4 disposait que la valeur vénale déclarée « ne pourrait être inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains, et au denier 25 pour les immeubles ruraux conformément aux lois existantes ».

Du moment, ajoute le rapport, où elle adoptait la valeur vénale comme base de la perception pour tous les immeubles, qu'ils soient ou non grevés de passif, et

où le revenu capitalisé ne restait plus qu'un moyen de contrôle de la déclaration des parties, la commission a écarté le rehaussement au denier 30 du taux de capitalisation proposé pour les immeubles ruraux. Elle a pensé que le chiffre minimum de 30 était trop élevé et qu'il serait de nature à produire, dans certains cas, une capitalisation supérieure à la valeur réelle. Elle a voulu maintenir le denier 25 comme une garantie, pour la propriété rurale, contre une aggravation quelconque de sa situation présente.

La commission repoussait les modifications apportées à l'expertise judiciaire qui avaient paru n'avoir pas de raison d'être maintenues, aggravant la situation du contribuable devant le fisc.

Ainsi la valeur vénale était adoptée comme base de l'impôt, sauf à ne pouvoir être supérieure à la capitalisation du revenu. C'était une valeur vénale mitigée, ne changeant rien en définitive à la situation actuelle pour les immeubles urbains ou ruraux productifs de revenu. De sorte que ce qui se trouvait visé, c'était uniquement les immeubles n'ayant pas comme destination habituelle de procurer un revenu : châteaux, parcs, etc. C'est d'ailleurs ce que ne dissimulait pas le rapport, où il est dit : « La valeur vénale devient la règle et permet d'atteindre les propriétés d'agrément et les hôtels particuliers dont la situation au point de vue de l'impôt est privilégiée », et il estimait la plus-value devant en résulter à 8.000.000 de francs environ.

Le projet du ministre ainsi modifié, fut discuté à la Chambre à la séance mémorable du 12 mars 1891. La valeur vénale y fut aussi vigoureusement combattue par M. Raiberti, dans le discours que nous avons relaté, que défendue par M. Borie, auteur d'une proposition antérieure.

Voici en quels termes éloquents M. Borie démontrait la nécessité de l'adoption de la valeur vénale :

« Non seulement j'approuve la commission d'avoir admis cette substitution (de la valeur vénale au revenu capitalisé), mais je déclare même qu'à mon avis, la réforme qui nous est proposée (la déduction du passif) est impossible à réaliser si l'on n'accepte pas la déclaration en valeur vénale, beaucoup plus juste, beaucoup plus équitable que la déclaration en revenu.

« D'abord il est inadmissible que l'on accepte la déduction d'un capital ferme, certain, qui a une valeur fixée sur le marché, d'un capital fictif, purement conventionnel, variable et dont les éléments constitutifs n'ont aucun point de commun avec ceux qui forment le premier. »

Et il citait l'exemple suivant : « une personne achète un immeuble rural à la barre du tribunal, 100.000 francs, et pour payer elle emprunte hypothécairement 20.000 fr. Puis ce bien est affermé 3.500 francs. Cette personne meurt, et ses héritiers auraient à payer alors les droits sur :

3.500	×	25 =	87.500
Moins le passif.....			20.000
Soit sur.....			<u>67.500</u>

tandis qu'ils hériteraient réellement de :

$$100.000 - 20.000 = 80.000$$

Le Trésor perdrait ainsi les droits sur 12.500, d'où premièrement nécessité de l'adoption de la valeur vénale dans l'intérêt du Trésor ». Et l'exemple devient d'autant plus probant que le prix du fermage est plus bas.

En second lieu, poursuivait-il, « la déclaration en revenu avec les conséquences que l'administration a fait suivre de la loi de frimaire est une chose non seulement injuste et inique, mais même immorale, et sa disparition s'impose dans l'intérêt du contribuable. En effet, dans l'exemple précédent, voici un immeuble d'une valeur vénale de 100.000 francs. Si je le cultive moi-même, grâce à mes soins, à mon travail, à mon activité, il arrive à produire un revenu brut et annuel de 4.000 francs. Il est certain que si je me décide à l'affermier, celui qui le prendra ne m'offrira pas le même revenu ; avant de me faire une offre, il calculera le gain qu'il faut réaliser et il me présentera un prix inférieur au rendement brut de l'immeuble. J'affermierai donc 3.000 francs. Si je viens à mourir avant d'avoir affermé, mes héritiers devront déclarer 4.000 francs » ce qu'ils se garderont bien comme nous savons, mais sont dans l'obligation de faire légalement. « Si au contraire, le bail est en cours, ils ne devront déclarer que 3.000 fr. soit 3 0/0. Dans le premier cas, ils paieront sur $4.000 \times 25 = 100.000$ francs, dans le deuxième sur $3.000 \times 25 = 75.000$ francs. Ainsi donc si je cultive

mon bien, mes héritiers sont forcés, sous peine d'expertise et de ses conséquences de déclarer le revenu brut de l'immeuble, tout ce qu'il est susceptible de produire sans en rien retrancher, pas même l'impôt. Si, au contraire, il me plaît de vivre en rentier, de mettre mon bien en des mains étrangères, alors mes enfants, ne paieront plus que sur le prix de ferme, et comme il est certain que mon fermier en prenant mon bien à exploiter, se sera réservé sur ce qu'il peut produire, son salaire, sa nourriture, celle de sa famille, et encore une certaine somme comme gain, mes enfants, n'auront plus à déclarer que le prix du bail, c'est-à-dire le revenu déduction faite de tout ce qu'en a retiré le fermier en sus du prix de ferme. » Et M. Borie concluait : « Qu'est-ce donc que cette manière de prélever l'impôt ? N'est-ce point, en vérité, une prime à la paresse ? Cela devrait suffire pour déterminer la suppression de la déclaration en revenu. »

À la suite de cet important débat (1), le projet du ministre fut voté à la Chambre en première délibération sans que l'on ait eu recours à un scrutin public. L'examen détaillé du projet était réservé à une seconde délibération.

Rapport supplémentaire de la commission. — M. Jamais ayant été appelé à faire partie du gouvernement, les travaux de la commission qui avait, d'ailleurs, été saisie d'un nombre considérable d'amendements,

1. J. off., 13 mars 1891, p. 581 à 601.

subirent un temps d'arrêt. Un nouveau rapport devenait nécessaire, il fut confié à M. Boudenoot qui le déposa le 4 juillet 1892 (1).

La substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé était conservée sur les bases indiquées par M. Jamais, c'est-à-dire sans que cette valeur pût être inférieure au revenu multiplié par 20 pour les immeubles urbains et par 25 pour les immeubles ruraux.

Cette substitution devait donner une plus-value estimée 9.000.000 de francs.

Ce rapport ne fut pas discuté à cause de l'expiration de la législature.

Projet de M. Burdeau. — La sixième législature était à peine ouverte que M. Burdeau, ministre des Finances déposait sur le bureau de la Chambre à la date du 8 février 1894 (2), un important projet de loi.

Ce projet maintenait la réforme relative à l'assiette du droit des projets antérieurs, et évaluait la plus-value devant en résulter à 7.600.000 francs. Il fut renvoyé à la commission spéciale qui avait été saisie entre temps de deux propositions de MM. Boudenoot et Dupuy-Dutemps, et ce dernier fut chargé du rapport sur l'ensemble de ces projets.

Rapport et rapport rectifié de la commission. — Ce rapport fut déposé par M. Dupuy-Dutemps le

1. *J. off. Doc.*, Parl., Chambre 1892, Annexe, n° 2239, p. 1474.

2. *J. off. Doc.* Parl., Chambre 1894, Annexe, n° 350, p. 124.

5 juillet 1894 (1). Il ne contenait rien que nous sachions : le système de liquidation d'après la valeur vénale était le même que dans le projet Burdeau. Il ne fut pas d'ailleurs discuté en raison d'un changement ministériel.

Projet de M. Poincaré. — Mais quelques semaines après M. Poincaré devenu ministre des Finances, reprenait la question au point où l'avait laissé la commission et présentait un nouveau projet qui était dans ses grandes lignes la reproduction de celui de M. Burdeau. Ce projet fut déposé sur le bureau de la Chambre le 24 juillet 1894 (2).

L'article 4 reproduisait l'article 8 du projet Burdeau auquel la commission s'était ralliée, en substituant la valeur réelle au revenu capitalisé comme base de la perception du droit de mutation par décès.

« Actuellement, était-il dit dans l'exposé des motifs, l'impôt perçu résulte de la capitalisation du revenu brut au denier 25 pour les immeubles ruraux et au denier 20 pour les immeubles urbains. M. Jamais avait clairement démontré que la distraction du passif et la perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif libéré de toutes charges sont deux idées qui se correspondent et se déduisent l'une de l'autre. Et l'honorable M. Burdeau ajoutait qu'en effet le passif ne saurait être régulière-

1. *J. off. Doc. Parl.,* Chambre 1894, Annexe, n° 770, p. 1088.

2. *J. off. Doc. Parl.,* Chambre 1894, Annexe, n° 885, p. 1242.

ment imputé que sur la valeur vénale de l'immeuble transmis ; qu'il ne peut l'être sur la valeur en quelque sorte forfaitaire qui est actuellement soumise à l'impôt.

La disposition nouvelle atteindra surtout, comme le remarquait également M. Burdeau, les hôtels particuliers, propriétés d'agrément, parcs, châteaux entourés de vastes dépendances, qui tout en donnant parfois un faible revenu, ont une valeur considérable et représentent un capital important.

« Toutefois, nous avons cru devoir, pour prémunir le Trésor contre toute perte, reprendre dans le même projet la clause en vertu de laquelle la valeur imposable actuelle servirait de base à la perception toutes les fois qu'elle excéderait la valeur vénale (1). »

Ainsi pour les raisons connues, cette évaluation atteinte de claudication, était conservée à titre d'évaluation minima. Néanmoins il était permis d'espérer, avec l'autorité qui s'attache au nom de M. Poincaré, que le principe serait adopté. Malheureusement on était encore loin d'être d'accord sur les formes de la déduction du passif auquel la réforme était liée.

Sur la demande du ministre, son projet fut renvoyé non à la commission des successions mais à la commission des Finances. Celle-ci fit subir au projet différentes modifications. Un nouveau texte fut arrêté et M. Doumer chargé du rapport le déposa le 10 novembre 1894 (2).

1. *J. off.*, Doc. Parl., Chambre 1894, n° 885, page 1247.

2. *J. off.*, Doc. Parl., Chambre 1894, n° 968, page 1485.

L'article 4 du projet Poincaré visant l'évaluation des immeubles en valeur vénale, était néanmoins maintenu. Même les considérants étaient renforcés en vue de l'adoption de la réforme, que M. Doumer faisait sienne. On pouvait se croire cette fois, près du but.

La Chambre cependant n'avait pas encore eu le temps d'examiner le budget de 1895 quand le ministère dont faisait partie M. Poincaré démissionna. Il en résulta un nouvel ajournement ajouté à tant d'autres.

Projet de la commission du budget de 1895 et 2^e rapport de M. Doumer. — En effet, le nouveau gouvernement trouva, à tort ou à raison que la réforme proposée était trop aléatoire pour pouvoir être insérée dans le budget de 1895 et M. Ribot, ministre des Finances, demanda la disjonction de la loi de finances, en s'engageant d'ailleurs à la représenter à la Chambre sous forme de loi spéciale. Il mit en avant que d'une étude plus approfondie pouvait peut-être sortir, pour la déduction du passif avec laquelle notre réforme est discutée, un projet plus large.

La commission du budget de 1895 et la Chambre des députés, le 10 mars 1895, se rendirent à cette manière de voir et ordonnèrent la disjonction du projet qui fut renvoyé à l'examen de la commission. Modifié et refondu par elle, le nouveau projet fit l'objet d'un deuxième rapport de M. Doumer et fut déposé sur le

bureau de la Chambre le 28 octobre 1895, sous forme de projet spécial (1).

Cependant le gouvernement changea encore une fois, le 2 novembre. Mais l'entrée du rapporteur lui-même au ministère des Finances, suffit à empêcher un nouvel ajournement de la discussion. Celle-ci commença quelques jours plus tard, M. Trouillot remplaçant M. Doumer comme rapporteur, le projet demeurait le même.

Dans ce projet on conservait comme base d'évaluation des immeubles le revenu capitalisé, M. Ribot s'étant montré hostile au système d'évaluation pour la valeur vénale, pour la raison déjà connue que cette modification n'entraînerait qu'un surcroît de charges pour la propriété rurale. Le souci de se montrer très favorable à celle-ci avait même conduit le ministre à introduire un certain dégrèvement sur les ventes d'immeubles inférieures à 1.000 francs.

M. Doumer que les volte-face n'embarrassent guère se chargea comme auparavant dans son précédent rapport de trouver des arguments à grande portée pour justifier cette nouvelle tendance. Et il supprima l'article 4, en critiquant la faculté laissée à l'administration de choisir le mode d'évaluation le plus avantageux pour le Trésor, soit, comme aujourd'hui le revenu capitalisé des immeubles, soit leur valeur vénale.

Et il ajoutait : « On pouvait dissenter longuement

1. *J. off.* 1895, Doc. parl., Chambre 1895, n. 1553, p. 893.

sur les avantages théoriques de l'un et l'autre procédés. Ce sont des raisons de fait qui nous ont déterminés au maintien du *statu quo*. Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé, comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un surcroît de charge à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 0/0 et dont la situation à l'heure présente, n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre l'administration a, de longue main, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens ruraux, qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre au grand détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé. »

Et ce sont ces motifs qui enterrèrent la réforme ! M. Doumer n'a pas approfondi la question sans doute. C'est au moins ce qui résulte de son rapport. En tous cas, il ne va pas plus être traité de la valeur vénale jusqu'à la discussion finale de la loi, en 1901.

La Chambre vota donc le projet Doumer sans modifications appréciables dans les séances des 16, 18, 19, 21 et 22 novembre 1895 (1). Quelques jours après, il était déposé au Sénat (2) où il devait en quelque sorte s'éterniser.

1. *J. off.*, 1895, pages 2385 et suiv.

2. *J. off.* Doc. Parl., Sénat 1895. Séance du 25 novembre 1895, annexe, n° 21.

Son premier rapporteur fut M. Cordelet, qui remit son rapport le 9 juillet 1896 (1) et démissionna le 7 février 1898 à la suite de l'adoption du tarif progressif de M. Poincaré, auquel M. Cordelet et la commission étaient opposés.

Une nouvelle commission fut nommée le 10 février 1898, et M. Dauphin fut chargé du rapport qu'il déposait le 12 juillet 1898 (2). Le nouveau projet, outre le rétablissement du tarif progressif tel que le Sénat l'avait accepté, comportait aussi le calcul des droits d'après la valeur vénale des propriétés d'agrément et des immeubles dont la destination n'était pas de procurer un revenu (art. 7).

Ainsi l'évaluation en valeur vénale se trouvait reprise, d'une façon restreinte il est vrai, mais, en dépit de M. Doumer, cette fois, elle ne devait plus disparaître ; elle devait devenir l'article 12 de la loi du 25 février 1901.

Le projet Dauphin allait être voté : lorsqu'un nouvel événement ajourna encore la réforme, M. Dauphin mourut.

Un nouveau rapporteur lui succédait : M. Monis. Mais il devait à son tour être appelé au ministère de la Justice le 23 juin 1899. Ce fut seulement le 2 mars 1900 que le projet revint devant le Sénat, rapporté par

1. *J. off. Doc. Parl., Sénat, A., n° 171.*

2. *J. off. Doc. Parl., Sénat, A., n° 295.*

M. Milliard et défendu par M. Labiche, et qu'il fut voté, en première lecture, tel que la commission l'avait arrêté. Il y serait probablement encore : si M. Caillaux, ministre des Finances, ne l'avait retiré du Sénat le 2 juin 1900 pour le rattacher à la loi de finances de l'exercice 1901 et le reprendre ainsi pour son propre compte.

Dès lors il est permis d'en voir l'issue. Malgré des débats très vifs tant à la Chambre qu'au Sénat sur le principe de la déduction du passif et son application, ce qui fut surtout le projet Poincaré devint enfin la loi du 25 février 1901.

Discussion de la loi de 1901 au Sénat. Amendement de M. Charles Prevet. — Cette très importante question de la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé pour l'évaluation des immeubles dans les déclarations de successions, devait voir le feu des débats au cours de la discussion de la loi de 1901. Elle eut, en effet, les honneurs de l'entière séance du 25 janvier 1901 au Sénat, à la suite du dépôt sur l'article 11 de la loi, par M. Charles Prevet, d'un amendement ainsi conçu :

Art. 11. — Le revenu à capitaliser pour obtenir la valeur imposable sur les immeubles, sera calculé, savoir : « pour les propriétés bâties, comme pour l'assiette de la contribution foncière c'est-à-dire sous la déduction de 25 0/0 pour les maisons et 40 0/0 pour les usines.

« Pour les terres, cultures et bois, sans y comprendre le montant de la contribution foncière. »

Et une discussion s'engagea à laquelle prirent part l'auteur de l'amendement, M. Charles Prévot ; le rapporteur de la loi, M. Monestier et le ministre des Finances, M. Caillaux.

Ainsi posée, c'est-à-dire sous la forme apparente d'un dégrèvement, puisque dans l'intention de M. Ch. Prévot le denier multiplicateur restait le même, l'amendement risquait peu d'être pris en considération, et il ne le fut pas.

Mais le débat devait bientôt dévier et se mettre à la hauteur des personnages.

M. Charles Prévot, en effet, fit valoir deux choses excellentes, à savoir : 1^o que la valeur obtenue par la capitalisation actuelle du revenu brut était une valeur fictive, n'ayant aucun rapport avec la valeur réelle de l'immeuble, ce qui est juste ; 2^o que le maintien des charges dans le revenu à capitaliser aboutissait à une inégalité évidente dans la répartition de l'impôt : « moins l'immeuble est important, plus les charges sont lourdes », disait-il, et que cette inégalité grandissait encore avec le tarif progressif que l'on adoptait, ce qui est encore très juste.

Mais il eut le tort de trop s'attarder à démontrer que le mode en vigueur d'évaluation par le revenu brut capitalisé conduisait à la perception du droit de mutation sur une valeur supérieure à la valeur vénale, et de

vouloir obtenir celle-ci à l'aide du revenu brut amputé du dégrèvement proposé, multiplié comme il l'est actuellement. Sur ce point la discussion devait rester confuse, et ce sont surtout des arguments de fait que l'on invoqua de part et d'autre, la question n'ayant fait l'objet d'aucune étude préalable (1).

Le rapporteur de la loi et le ministre des Finances n'eurent aucune peine à détruire l'assertion de M. Prévet « puisque chaque fois qu'on a proposé de substituer la valeur vénale à la valeur empiriquement établie comme elle l'est actuellement, les défenseurs de l'agriculture ont à juste titre, énergiquement protesté en faisant ressortir que la manière de procéder adoptée constituait pour l'agriculteur un avantage que personne n'a jamais contesté ainsi qu'ont pu s'en rendre compte ceux de nos collègues qui ont lu les nombreux documents et débats parlementaires qui ont eu lieu sur ce point » (2).

Et M. le Ministre des Finances, défenseur farouche de l'équilibre budgétaire, concluait : « Il s'agit de savoir si le revenu brut d'un immeuble, multiplié par

1. C'est ce qui résulte du discours de M. Monestier : « Pourquoi d'ailleurs, irait-on compliquer une loi déjà si touffue ? Pourquoi vouloir y incorporer une troisième réforme non étudiée, alors qu'elle en comprend déjà deux, dont l'élaboration a été si laborieuse, et qu'il importe de mener à bien, sans les entraver par les impédiments qui résulteraient de l'importante et nouvelle question non élucidée qu'on fait surgir à cette heure ? »

2. Sénat. Discours de M. Monestier. *J. off.* du 26 janvier 1901.

un coefficient de 20 ou 25, donne un produit en corrélation avec la valeur réelle de cet immeuble. Si M. Prévét préférait substituer au revenu brut, le revenu net comme élément de l'opération, il devrait proposer en même temps d'augmenter le coefficient de manière à aboutir à un résultat avec la valeur véritable. Son système serait alors très défendable et mériterait tout au moins un sérieux examen. Mais du moment où, tout compte fait, notre mode de capitalisation conduit, comme je l'ai démontré à la détermination d'une valeur imposable, inférieure à la valeur réelle, il n'est pas admissible qu'on prétende abaisser l'un des facteurs de la multiplication sans relever l'autre. On arriverait ainsi, et le Sénat ne voudra pas j'en suis sûr, entrer dans cette voie, à accorder d'une façon détournée à toute une catégorie de contribuables un dégrèvement qui aurait le caractère d'une véritable subvention. Rien n'est plus équitable que de conserver la règle actuelle, consacrée par les lois antérieures et de maintenir les avantages qu'elle procure à la propriété immobilière et plus particulièrement à la propriété rurale, mais il ne faut pas aller plus loin dans l'intérêt des finances du pays... »

A force de vouloir trop démontrer, on ne démontra rien, parce que l'on ne fit pas intervenir toutes les données du problème. Disons néanmoins que M. le ministre des Finances fut des trois orateurs le plus près de la vérité, mais qu'il revient à M. Ch. Prévét, l'honneur d'avoir soulevé cet important débat.

CONCLUSION

L'évaluation des immeubles dans l'impôt sur les mutations par décès, telle qu'elle résulte de la combinaison des deux lois organiques du 22 frimaire an VII, et du 25 février 1901, donne encore lieu à une double et grave critique : elle est illogique et incertaine.

Illogique, en ce qu'elle admet la déduction du passif certain, d'un actif fictif, purement conventionnel et n'ayant qu'un vague rapport avec la valeur réelle immobilière ;

Incertaine, en ce que, à défaut de bail courant, elle se trouve dans la pratique, abandonnée à l'arbitraire du contribuable ;

La conséquence immédiate et tangible de cette défectuosité est d'amener une grande inégalité dans la répartition de l'impôt.

Il faut la faire cesser au plus tôt et substituer la valeur vénale au revenu capitalisé dans l'évaluation des immeubles successoraux. La réforme a, depuis longtemps été entrevue. Si elle n'est pas encore réalisée c'est qu'elle s'est heurtée jusqu'ici à des difficultés

d'ordre politique et parlementaire et qu'elle a été insuffisamment étudiée.

Sans doute, l'impôt dans sa base actuelle atteint bien son but principal qui est de fournir à l'État les fonds dont il a besoin ; mais ce n'est pas à ce seul point de vue que l'on doit se placer pour repousser une réforme dont le moindre mérite, en définitive, sera d'aboutir à une répartition meilleure et de rétablir la vérité dans l'assiette de l'impôt.

Que si, malgré tout, en ce temps de détresse financière, une réforme fiscale n'est considérée qu'à la condition de procurer des ressources nouvelles, notre projet apporte au gouvernement quelques millions, qu'il les prenne.

Vu : le président de la thèse,
ALGLAVE

Vu : le Doyen,
LYON-CAEN

Vu et permis d'imprimer :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris
L. LIARD

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Considérations générales sur l'impôt des mutations par décès.....	9
Introduction historique.....	32

PREMIÈRE PARTIE

Assiette de l'impôt

CHAPITRE I. — De la valeur sur laquelle est assis le droit de mutation.....	48
CHAPITRE II. — Des biens qui doivent être déclarés pour la perception de l'impôt.....	58
CHAPITRE III. — De l'évaluation des biens.....	64
<i>Section I.</i> — De l'évaluation des biens meubles.	64
§ 1. — Historique.....	64
§ 2. — De l'évaluation des meubles sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII et des lois postérieures.....	66
§ 3. — Conclusion.....	80

<i>Section II. — De l'évaluation des biens immeu-</i>	
<i>bles.....</i>	80
§ 1. — Historique.....	80
§ 2. — De l'évaluation des immeubles sous le	
<i>régime de la loi du 22 frimaire an VII et des</i>	
<i>lois postérieures.....</i>	82

DEUXIÈME PARTIE

PREMIÈRE DIVISION. — *Etude externe de l'évaluation fiscale de la propriété immobilière*

CHAPITRE I. — A quels immeubles s'appliquent les	
<i>dispositions législatives relatives à l'évalua-</i>	
<i>tion.....</i>	85
CHAPITRE II. — De la distinction fiscale des immeu-	
<i>bles relativement à leur évaluation.....</i>	94
§ 1. — Immeubles ruraux et urbains.....	95
§ 2. — Immeubles dont la destination actuelle	
<i>n'est pas de procurer un revenu.....</i>	98
CHAPITRE III. — Formes extérieures de l'évaluation..	103

DEUXIÈME DIVISION. — *Etude interne de l'évaluation fiscale de la propriété immobilière*

CHAPITRE I. — Le revenu.....	114
<i>Section I. — La notion du revenu et la loi du</i>	
<i>22 frimaire an VII.....</i>	114

<i>Section II. — Le revenu brut pris comme base de l'évaluation.....</i>	131
§ 1. — Le revenu brut fiscal des propriétés non bâties.....	132
§ 2. — Le revenu brut fiscal des propriétés bâties.....	140
<i>Section III. — Des moyens propres à l'administration et aux parties pour déterminer le revenu.....</i>	143
<i>Section IV. — Le fonctionnement pratique de l'évaluation par le revenu.....</i>	159
§ 1. — Indétermination du revenu.....	160
§ 2. — Fictivité de la valeur obtenue par la capitalisation légale du revenu brut.....	179
§ 3. — Inégalité résultant de la capitalisation du revenu brut.....	185
§ 4. — La capitalisation du revenu brut au denier 20 et 25, est-elle susceptible de donner une valeur imposable en rapport avec la valeur réelle des immeubles ?.....	201
<i>Section V. — Conclusion : ce qui est.....</i>	208
CHAPITRE II. — La valeur vénale.....	214
<i>Section I. — Aperçu théorique de la valeur vénale.....</i>	214
<i>Section II. — Des raisons qui ont fait repousser l'adoption de la valeur vénale comme système légal d'évaluation.....</i>	221

<i>Section III. — Des moyens propres à l'adminis-</i>	
<i>tration et aux parties pour déterminer la</i>	
<i>valeur vénale</i>	233
<i>Section IV. — Conclusion : ce qui devait être . .</i>	253

TROISIÈME PARTIE

Législation comparée

<i>Section I. — Législation des successions en Corse,</i>	
<i>en Algérie et dans les colonies françaises . .</i>	259
§ 1. — Corse	259
§ 2. — Algérie, Tunisie et colonies françaises .	266
<i>Section II. — Législation des successions à</i>	
<i>l'étranger</i>	273
§ 1. — Belgique	274
§ 2. — Angleterre	276
§ 3. — Alsace-Lorraine	278
§ 4. — Hollande	279
§ 5. — Etats-Unis	279
§ 6. — Italie	281

QUATRIÈME PARTIE

Histoire de la réforme

§ 1. — Première période 1864-1888	288
§ 2. — Deuxième période 1888-1901	299
CONCLUSION	319

ANNEXES

ANNEXE N° 1

Edit portant qu'à l'avenir et à commencer du 1^{er} octobre prochain, les droits du centième denier ordonnés être payés par l'Edit du mois de décembre 1703, seront payés à toutes mutations de biens immeubles qui arriveront, soit par vente, échange, donation, adjudication, par décret, ou autre titre translatif de propriété, soit par succession en ligne collatérale, sur le pied entier du prix porté par les contrats ou titres, ou de la valeur des immeubles :

Louis, etc. Salut. Par note édit du mois de décembre 1703, Nous avons créé des offices de greffiers des insinuations laïques, pour enregistrer tous les actes énoncés en icelui, et les contrats de ventes, échanges, décrets et autres titres translatifs de propriété de biens immeubles ; lesquels nous aurions assujettis au payement du centième denier jusqu'à 10.000 livres, et du deux-centième denier pour ceux desdits biens immeubles qui écheroient par succession en ligne directe. Nous avons ensuite supprimé lesdits offices par notre Edit du mois d'octobre 1704, et réuni à nos Fermes

les droits y attribués, pour être perçus conjointement avec ceux du contrôle des actes des notaires.

Mais comme depuis nous avons été informé que la fixation que nous avons faite du droit de centième denier jusqu'à 40.000 livres donnait lieu tous les jours à des contestations entre le fermier de nos droits et les redevables, particulièrement lorsqu'il se trouvait différents corps de terres et seigneuries comprises dans les contrats de vente et autres titres translatifs de propriété qu'il convenait faire insinuer, et que d'ailleurs les biens immeubles qui arrivent par succession en ligne directe, ne paraissent pas devoir être assujettis à l'insinuation ni au paiement du deux-centième denier rien n'étant plus juste que la succession naturelle des pères aux enfants, que la plupart des Loix et Coutumes de notre Royaume ont dispensé du paiement d'aucune sorte de droits, Nous avons crû devoir y remédier, et en rétablissant cette franchise en faveur des successeurs en ligne directe, dans les Provinces où ils n'avaient point payé de droits avant notre dit Edit du mois de décembre 1703, faire en même temps cesser toutes les contestations que le paiement du centième denier a fait naître jusqu'à présent.

A ces causes et autres à ce que nous mouvans, de notre certaine science, pleine puissance et autorité Royale. Nous avons par notre présent Edit perpétuel et irrévocable, dit, statué et ordonné, disons, statuons et ordonnons, voulons et nous plaît, qu'à l'avenir et à commeneer du premier octobre prochain, les droits du centième denier, ordonnés être payés par notre Edit du mois de décembre 1703, soient payés à

toutes mutations de biens immeubles qui arriveront, soit par vente, échange, donation, adjudication par décret, ou autre titre translatif de propriété, soit par succession en ligne collatérale, sur le pied entier du prix porté par lesdits contrats, ou autres titres, ou de la valeur desdits immeubles, suivant l'estimation qui sera faite de gré à gré, entre le fermier de nos dits droits et les propriétaires, si faire se peut ; sinon, sur l'estimation qui en sera faite par Experts, qui seront convenus ou nommés d'office par nos juges, à qui la connaissance en sera ci-après attribuée.

Dérogeons à cet égard seulement à notre Edit du mois de décembre 1703, Déclarations, Arrêts et Règlements rendus en conséquence, lesquels nous voulons au surplus être exécutés selon leur forme et teneur, et que lesdits droits de centième denier soient payés en entier, sous les peines portées par lesdits Edits, déclarations Arrêts et Règlements, lesquels nous avons à cet effet confirmés et confirmons par notre dit Edit. Dispensons et déchargeons du paiement des droits et deux-centième denier, tous les biens immeubles qui écherront ci-après en ligne directe, si ce n'est dans le cas des donations et des legs des pères et mères ou aïeuls à leurs enfants, lesquels payeront seulement les droits d'insinuations desdites donations et legs suivant le tarif attaché sous le contrescel de notre Edit du mois de décembre 1703.

Faisons défense à ceux qui seront ci-après fermiers de nos droits, d'exiger aucune chose pour raison de ce, à peine de concussion, dérogeant pareillement à cet égard à notre Edit

du mois de décembre 1703, en ce qui n'est point contraire à notre présent Edit.

N'entendons néanmoins rien innover en ce qui s'est pratiqué jusqu'à présent à cet égard, dans notre Province de Bretagne, où les successeurs en ligne directe étaient dans l'usage de payer des droits aux mutations avant notre Edit du mois de décembre 1703, lesquels seront payés ainsi qu'ils l'ont été jusqu'à présent conformément à notre Edit du mois d'avril 1704, lequel sera exécuté selon la forme et teneur, dans l'étendue de notre dite Province.

Si, donnons en Mandement à nos aimés et féaux conseillers, les Gens tenant notre Cour de Parlement, à Rouen, que notre présent Edit ils fassent lire, publier et registrer.

Donné à Marly, au mois d'août, l'an de grâce 1706.

Signé : Louis

Lu et publié à l'audience de la Chambre des vacations Séante à Rouen, en Parlement, le 12 octobre 1706.

Le présent Edit se trouve rapporté sans Isambert, t. XX, p. 488, ainsi qu'il suit :

Edit de août 1706.

Nº 2007. Edit touchant les droits de centième dernier à payer sur mutation d'immeuble par contrat, adjudication, succession collatérale, etc., sur le pied du contrat ou de la valeur des immeubles.

Marly, août 1706. (Nérin II, p. 376). Reg. P. Rouen 12 octobre.

Tableau des tarifs antérieurs à la loi du 22 Frimaire an VII

	1703 à 1789	Loi du 5 décembre 1790		Loi du 9 Pluviose An IV		Décret du 14 Thermi. An IV		An VI
		liv. s.	livr. s.	livr. s.	livr. s.	livr. st.	livr. s.	
Ligne Collatérale	Ligne directe	Immeubles Meubles	1 10	» 5	» 10	» 10	» 50	An VI
				» 5	» 5	» 5	» 50	
	Epoux	Immeubles Meubles	1 10	1 »	1 »	1 »	1 »	An VI
				1 »	1 »	1 »	» 50	
	Frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces.	Immeubles Meubles	1 10	2 »	4 »	2 »	3 »	An VI
				1 10	1 10	1 10	1 50	
	Autres parents y compris les cous. issus de germains	Immeubles Meubles	1 10	3 »	6 »	4 »	5 »	An VI
				1 10	1 10	1 10	1 50	
	Collatéraux des degrés plus éloi- gnés	Immeubles Meubles	1 10	4 »	10 »	5 »	5 »	An VI
				1 10	1 10	1 10	1 50	
Parents non successeurs et personnes non parentes	Immeubles Meubles	1 10	4 »	10 »	5 »	5 »	5 »	An VI
			1' 10	1 10	1 10	1 10	1 50	

ANNEXE N° 3

Tarif édicté par la loi du 22 frimaire an VII avec les modifications apportées depuis cette époque jusqu'à la loi du 25 février 1901

Loi du 22 frimaire an VII		Lois postérieures		
		p. 100		p. 100
Ligne directe	Meubles art. 69 § 1 ^{er} n° 3	0,25	Loi du 18 mai 1850	art. 10
			Loi du 28 août 1816 (enfants naturels appelés à défaut de parents au degré successible).	art. 53
	Imm.		Loi du 25 juin 1841 (Offices, tarif minimum).	art. 8 et 10
			Loi du 28 avril 1816	art. 53
Collatéraux et non par.	Meubles art. 69 § 4 n° 2	1,25	Loi du 28 avril 1816	art. 53
			» 21 avril 1832	art. 33
			» 18 mai 1850	art. 10
	Imm.	5	Tarif augmenté et gradué suivant le degré de parenté.	divers
Epoux	Meubles art. 69 § 4 n° 2	0,625	Loi du 18 avril 1816	art. 53
			Loi du 28 avril 1816	art. 53
	Imm.	2,50	id. lorsque le conjoint est appelé à défaut de parents au degré successible.	art. 53

Tarif immédiatement en vigueur avant la loi du 25 Février 1901

	Loi du 22 frimaire An VII	Loi du 28 Avril 1816	Loi du 21 Avril 1832	Loi du 18 Mai 1850	Tarif en vigueur immédiatement avant la loi du 25 février 1901 Principal et décim.
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
Ligne directe	Meubles	0 25	0 25	1	1 25
	Immeubles	1	1	1	
Epoux	Meubles	0 625	1 50	3	3 75
	Immeubles	1 50	3	3	
Frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces...	Meubles	1 25	3	6 50	8 125
	Immeubles	5	6 50	6 50	
Grands oncles et cousins germains	Meubles	1 25	4	7	8 75
	Immeubles	5	7	7	
Plus éloignés que les pré- cédents du 5 ^e au 12 ^e degré	Meubles	1 25	5	8	10
	Immeubles	5	8	8	
Parents éloignés et étrangers : époux survivant et enfants naturels appelés par la loi du 28 avril 1816 à défaut des parents au degré succésible (voir tableau antérieur numéro 3)	Meubles	1 25	6	9	11 25
	Immeubles	5	9	9	

NUMÉROS DES DÉCLARATIONS		(Les colonnes impaires de 3 à 35 sont réservées)													
		Régime													
		Valeurs mobilières													
		Valeurs françaises								Valeurs étrangères					
		Rentes sur l'Etat et autres valeurs du Trésor		Actions		Obligations		Parts d'intérêts et commandites simples		Rentes et effets publics des gouvernem. étrangers		Actions		Obligations	
1	2	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

ANNEXE N° 6

STATISTIQUE DES VALEURS DÉCLARÉES ET DU PASSIF

Développement de l'actif et du passif

VALEURS ÉNONCÉES DANS LES DÉCLARATIONS

(à l'inscription du nombre des déclarations dans lesquelles auront figuré les valeurs de chaque catégorie)

ENS MEUBLES

BIENS IM

Parts d'intérêts et commandites simples		Numéraire		Assurances sur la vie		Dépôts en banques et comptes courants		Livrets de caisses d'épargnes et de la caisse des retraites pour la vieillesse		Créances — Rentes sur particuliers — Prix d'offices		Fonds de commerce y compris les marchandises attachées aux fonds		Meubles et objets mobiliers. — Navires et bateaux — Aut. meubles corporels		Immeubles urbains	
N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes	N.	Sommes
17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34

		IMPORTAN.				PASSIF					
		GLOBALE		ACTIF NET		(Indiquer séparément, s'il y a lieu, le montant total du passif justifié, le montant du passif admis en déduction dans les limites de l'actif brut, col. 39, et la portion du passif justifié qui excède cet actif.)					
S	TOTAL	de		TAXÉ		JUSTIFIÉ		DÉDUIT		EXCÉDANT	
		L'ACTIF BRUT				(Passif global)				l'actif	
ables	des valeurs	des									
aux	énoncées	successions									
		déclarées.									

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'ENREGISTREMENT

BUREAU CENTRAL

Circulaire

Insuffisances de prix ou d'évaluation d'immeubles

Avertissements. — Formes

Paris, le 14 juin 1879,

Monsieur le Directeur, ainsi que je vous l'ai rappelé dans ma circulaire du 23 juin 1876, j'attache le plus grand intérêt à ce que les agents de tout grade exercent une surveillance constante sur les insuffisances de prix ou d'évaluation.

Mais si je suis disposé à récompenser le zèle et l'intelligence dont ces agents font preuve dans la recherche et la découverte de la fraude, c'est à la condition rigoureuse que les moyens employés pour obtenir des parties la reconnaissance des insuffisances n'aient jamais un caractère vexatoire.

J'insiste en conséquence pour qu'aucun avertissement ne soit adressé aux contribuables sans que les prix de vente et les estimations en revenu aient été contrôlés au préalable avec le plus grand soin et sans que les réclamations soient justifiées, sinon par des preuves complètes, du moins par des présomptions très sérieuses.

En ce qui concerne la forme des avertissements, je vous

Colombani

prie de veiller à ce qu'ils soient rédigés dans l'esprit de modération et de courtoisie qui doit toujours présider aux rapports de l'Administration avec les contribuables.

Les agents, se conformant sur ce point aux dispositions de la loi du 22 frimaire an VII, devront notamment éviter de paraître attribuer à une intention frauduleuse les différences qu'ils auraient pu constater entre le prix porté dans les actes et la valeur vénale des immeubles au jour de l'aliénation.

Recevez, Monsieur le Directeur, l'assurance de mes sentiments de considération et d'attachement.

Le conseiller d'Etat,
Directeur général de l'Enregistrement,
des Domaines et du Timbre

Signé : E. LEVAVASSEUR

